UNIVERSITATEA "DUNĂREA DE JOS" GALAȚI

Lect. univ. dr. **Iuliana Oana MIHAI**

Conf. univ. dr. **Florentina MOISESCU**

BAZELE CONTABILITĂȚII

GALAȚI
2010

CUPRINS

CAPITOLUL I 5
OBIECTUL ŞI METODA CONTABILITĂȚII 5
1.1. Introducere în contabilitate 5
1.1.1. Scurt istoric 5
1.1.2. Sfera de acțiune a contabilității. Cine organizează contabilitatea? 5
1.1.3. Tipuri de informație contabilă 6
1.1.4. Utilizatori informației contabile 7
1.1.5. Reglementarea contabilității în România 8
1.2. Obiectul contabilității 8
1.2.1. Concepția juridică cu privire la obiectul contabilității 8
1.2.2. Concepția economică cu privire la obiectul contabilității 9
1.2.3. Concepția financiară cu privire la obiectul contabilității 10
1.3. Metoda contabilității 11
1.3.1. Principiile contabile 12
1.3.2. Procedeele metodei contabilității 15
CAPITOLUL II 18
PROCEDEE DE BAZĂ PRIVIND SITUAȚIA PATRIMONIULUI - POZIȚIA FINANCIARĂ ŞI PERFORMANȚA ÎNTREPRINDERII 18
2.1. Bilanțul contabil – model privind situația patrimoniului şi evaluare poziției financiare 18
2.1.1. Noțiunea de bilanț contabil 18
2.1.2. Modelele bilanțului contabil 18
2.1.3. Elementele bilanțului contabil 19
2.1.4. Delimitări şi definiții privind elementele componente ale activului bilanțului 20
2.1.5. Delimitări şi definiții privind elementele componente ale pasivului bilanțier 26
2.2. Contul de profit şi pierdere - imagine a performanței financiare a întreprinderii 30
2.2.1. Structura contului de profit şi pierdere 30
2.2.2. Veniturile 30
2.2.3. Cheltuielile 31
2.2.4. Rezultatul exercițiului financiar 31
2.3. Modificările bilanțului contabil 32
2.3.1. Modificările bilanțului prin prisma ecuației dublei reprezentări a patrimoniului 32
2.3.2. Modificările bilanțiere prin prisma ecuației structurilor legate de evaluarea poziției financiare a întreprinderii 36
CAPITOLUL III 37
MECANISMUL CONTABIL: ANALIZA, ÎNREGISTRAREA ŞI CONTROLUL TRANZACȚIILOR ÎN CONTURI 37
3.1. Contul şi dubla înregistrare 37
3.1.1. Noțiunea şi necesitatea contului 37
3.1.2. Funcțiile contului 38
3.1.3. Forma şi structura contului 38
3.1.4. Regulile de funcționare a conturilor 41
3.1.5. Dubla înregistrare şi corespondența conturilor 43
3.2. Analiza contabilă a operațiunilor economico financiare 46
3.3. Formula contabilă 48
3.3.1. Structura şi modul de descriere al formulei contabile 48
3.3.2. Clasificarea formulelor contabile 49
3.4. Planul de conturi şi clasificarea conturilor 51
3.4.1 Planul de conturi 51
3.4.2. Clasificarea conturilor 53

CAPITOLUL IV **55**
EVALUAREA PATRIMONIULUI ÎN CONTABILITATE **55**
4.1. Forme şi reguli de evaluare 55
4.2. Sistemul de preţuri şi tarife 59
CAPITOLUL V **61**
DOCUMENTUL – PROCEDEU DE BAZĂ AL METODEI CONTABILITĂŢII **61**
5.1. Noţiunea, importanţa şi conţinutul documentelor 61
5.2. Clasificarea documentelor 62
5.3. Registrele de contabilitate 65
Sume **65**
5.4. Întocmirea, prelucrarea, verificarea şi corectarea documentelor. 67
5.5. Circuitul şi păstrarea documentelor 69
CAPITOLUL VI **71**
ANALIZA ŞI FUNCŢIONAREA CONTURILOR **71**
CONTABILITATEA CICLURILOR DE OPERAŢII DIN ACTIVITATEA ÎNTREPRINDERII **71**
6.1. Contabilitatea principalelor operaţii privind ciclul de finanţare 71
6.1.1. Conceptul şi formele de manifestare ale finanţării 71
6.1.2. Contabilitatea capitalurilor proprii 72
6.1.2.1. Contabilitatea capitalului social 72
6.1.2.2. Contabilitatea altor elemente de capital propriu 77
6.1.3. Contabilitatea provizioanelor pentru riscuri si cheltuieli 79
6.1.4. Contabilitatea surselor atrase de finanţare 79
6.2. Contabilitatea principalelor operaţii ale ciclului de exploatare 83
6.2.1. Contabilitatea operaţiunilor cu stocuri 83
6.2.2. Contabilitatea taxei pe valoarea adăugată 91
6.2.3. Contabilitatea operaţiunilor de decontări cu terţii debitori şi creditori comerciali 94
6.2.3.1. Noţiuni generale privind creanţele şi datoriile 94
6.2.3.2. Contabilitatea decontărilor cu terţii – debitori 97
6.2.3.3. Contabilitatea decontărilor cu terţii – creditori 99
6.2.4. Decontări cu salariaţii şi bugetul general consolidat 101
6.2.4.1. Decontarea datoriilor salariale 101
6.2.4.2. Decontări privind creanţele şi datoriile sociale 103
6.3. CONTABILITATEA OPERAŢIILOR DE INVESTIŢII 105
6.3.1. Organizarea documentaţiei referitoare la active imobilizate 106
6.3.2. Evaluarea imobilizărilor 107
6.3.3. Deprecierea imobilizărilor 107
6.3.4. Conturile de active imobilizate 108
6.4. Contabilitatea operaţiilor de trezorerie 114
6.5. Determinarea rezultatului exerciţiului financiar 116
CAPITOLUL VII **124**
BALANŢA DE VERIFICARE **124**
7.1. Funcţiile balanţei de verificare 124
7.2. Clasificarea balanţelor de verificare 125
7.3. Întocmirea balanţei de verificare 127
7.4. Identificarea erorilor de înregistrare contabilă 128
7.5. Aplicaţie privind întocmirea balanţei de verificare 129
CAPITOLUL 8 ..... **137**
INVENTARIEREA PATRIMONIULUI **137**
8.1 Descrierea noţiunii de inventariere 137
8.2 Organizarea şi efectuarea inventarierii 140

CAPITOLUL I
OBIECTUL ŞI METODA CONTABILITĂȚII

1.1. Introducere în contabilitate

1.1.1. Scurt istoric

Din antichitate ne-au parvenit diferite liste de cheltuieli sau de provizii, fără ca ele să fie componente ale unui sistem contabil articulat. In Evul Mediu, dezvoltarea comerțului în oraşelele-state italiene a condus la apariția unui sistem complex de evidență, şi anume contabilitatea în partidă dublă. În 1494, călugărul franciscan Luca Paciolo a publicat un tratat de matematică – „*Summa de Arithmetica, Geometria, Proportione et Proprotionalita"* - care cuprindea şi o descriere a practicilor negustorului venețian al epocii, între care şi cea a contabilității în partidă dublă. Paciolo nu a pretins că a inventat contabilitatea în partidă dublă, dar această parte a cărții sale a fost tradusă în multe limbi, contabilitatea în partidă dublă fiind denumită "metoda italiană". De aceea, o mare parte a vocabularului contabil provine din limba italiană, de exemplu: casă, bancă, capital, jurnal, cont, debit, credit, bilanț etc.

Profesiunea contabilă liberală s-a dezvoltat mult mai târziu, în secolul al XVIII-lea, o dată cu crearea primului corp al contabililor în Marea Britanic (Institutul Scoțian al Contabililor Autorizați, în 1854). Tehnica partidei duble s-a schimbat nesemnificativ de-a lungul timpului; s-a modificat, în schimb, perspectiva asupra obiectului, scopului şi conținutului raportărilor contabile. De la simpla evidență a averii negustorului şi a afacerilor lui, prin implicațiile sale sociale, contabilitatea s-a transformat într-un sistem informațional care afectează distribuția resurselor la nivelul unei întregi economii.

1.1.2. Sfera de acțiune a contabilității. Cine organizează contabilitatea?

Conform art. 1 din Legea contabilității, toate persoanele juridice, inclusiv statul, prin grija Ministerului Finanțelor Publice si o parte din persoanele fizice au obligația de a organiza şi conduce contabilitate proprie[1].

Nu doar persoanele juridice organizează contabilitate**,** ci si persoanele fizice care obțin venituri independente (altele decât veniturile a căror evidenta este inclusa deja in contabilitatea altcuiva – exemplu, salariile). Mai mult, nu numai persoanele juridice a căror activitate are ca scop obținerea de profit organizează contabilitate**,** ci si acelea care desfăşoară activități non-profit sau reprezentantele

[1] *Capitolul I - Dispoziții generale, Art. 1*
(1) Societățile comerciale, societățile/companiile naționale, regiile autonome, institutele naționale de cercetare-dezvoltare, societățile cooperatiste şi celelalte persoane juridice au obligația sa organizeze şi sa conducă contabilitatea proprie, respectiv contabilitatea financiara, potrivit prezentei legi, şi contabilitatea de gestiune adaptata la specificul activității.
(2) Instituțiile publice, asociațiile şi celelalte persoane juridice cu şi fără scop patrimonial, precum şi persoanele fizice care desfăşoară activități producătoare de venituri au, de asemenea, obligația sa organizeze şi sa conducă contabilitatea proprie, respectiv contabilitatea financiara si, după caz, contabilitatea de gestiune.
(3) Subunitățile fără personalitate juridica, cu sediul in străinătate, care aparțin persoanelor prevăzute la alin. (1) şi (2), cu sediul sau domiciliul in România, precum şi subunitățile fără personalitate juridica din România care aparțin unor persoane juridice cu sediul sau domiciliul in străinătate au obligația sa organizeze şi sa conducă contabilitatea proprie, potrivit prezentei legi.

persoanelor juridice străine. Si in cazul acestora exista cel puțin o alta persoana interesata de informațiile financiare ale persoanei in cauza.

La nivelul economiei naționale obiectul principal de studiu pentru contabilitate îl constituie patrimoniul național format din patrimoniul public şi cel privat, inclusiv solul, bogățiile naturale, zăcămintele şi alte bunuri cu potențial economic, evaluate în expresie bănească precum şi execuția bugetului de stat.

Cursul de față reprezintă o introducere în contabilitatea societăților comerciale, drept pentru care vom prezenta pe scurt principalele tipuri de societăți comerciale aşa cum sunt ele reglementate de Legea nr. 31/1990 privind societățile comerciale.

1. Societatea în nume colectiv (S.N.C.)
2. Societatea în comandită simplă (S.C.S.)
3. Societatea în comandită pe acțiuni (S.C.A.)
4. Societatea cu răspundere limitată (S.R.L.)
5. Societatea pe acțiuni (S.A.)

Cele mai frecvent întâlnite societăți comerciale sunt societățile cu răspundere limitată, datorită formalităților mai simple prevăzute de lege pentru constituire şi înmatriculare. Capitalul social minim necesar pentru constituire este de numai 200 lei la societățile cu răspundere limitată, față de 25.000 € la societățile pe acțiuni. Societățile pe acțiuni, în comandită pe acțiuni şi unele societăți cu răspundere limitată sunt obligate să aibă cenzori aleşi dintre acționari, cu excepția cenzorului contabil. Cenzorul contabil este un expert independent, de regulă membru al CECCAR[2], care certifică faptul că situațiile financiare întocmite de conducerea întreprinderii prezintă o imagine fidelă a realității. Sarcina cenzorilor este de a supraveghea gestiunea societății, legalitatea întocmirii situațiilor financiare şi concordanța cu registrele societății, dacă acestea din urmă sunt regulat ținute şi dacă evaluarea patrimoniului s-a făcut conform regulilor stabilite pentru întocmirea bilanțului contabil. Cenzorii întocmesc un raport pe care îl prezintă adunării generale a acționarilor.

Situațiile financiare, împreună cu raportul administratorilor şi al cenzorilor, sunt puse la dispoziția acționarilor înainte de adunarea generală a acționarilor. Situațiile financiare sunt depuse, de asemenea, la administrația financiară, la Oficiul Registrului Comerțului şi publicate în Monitorul Oficial

1.1.3. Tipuri de informație contabilă

Informația contabilă dintr-o întreprindere se poate clasifica în două mari categorii:

- informație contabilă financiară şi
- informație contabilă de gestiune.

Informația contabilă financiară este destinată utilizatorilor externi, cum sunt investitorii, salariații, creditorii, guvernul sau publicul larg şi este desemnată prin situațiile financiare de sinteză sau, pe scurt, situațiile financiare. Anual, administratorii întreprinderilor trebuie să întocmească un set de situații financiare în formă standardizată, compus din:

- bilanț,
- cont de profit şi pierdere,
- situația modificărilor capitalului propriu,
- situația fluxurilor de trezorerie şi
- politici contabile şi note explicative la acestea.

[2] Corpul Experților Contabili şi al Contabililor Autorizați din România

Situațiile financiare sunt însoțite de un raport (Raportul de gestiune) prin care conducerea întreprinderii descrie principalele componente ale activității de exploatare şi financiară, precum şi evoluția lor previzibilă. Situațiile financiare trebuie să dea o imagine fidelă a resurselor, rezultatelor şi capacității întreprinderii de a genera numerar. Noțiunea de "imagine fidelă" este dinamică şi reflectă cele mai bune practici contabile existente la un moment dat.

Informația contabilă de gestiune este destinată utilizatorilor interni, respectiv conducerii întreprinderii. Această informație este nestandardizată, adesea nemonetară, şi cuprinde informații privind costul unitar al produselor, comportamentul costurilor relativ la volumul activității sau profitabilitatea pe produs. Rapoartele sunt înaintate conducerii la intervale de timp scurte - lunar, săptămânal sau zilnic - şi se circumscriu unor subdiviziuni ale întreprinderii, numite centre de responsabilitate sau de profit.

1.1.4. Utilizatori informației contabile

Utilizatorii informațiilor contabile se clasifica în două categorii:

1. Utilizatorii interni - sunt reprezentați de manageri. Pentru exercitarea atribuțiunilor de planificare, organizare şi control a activității întreprinderii, managerii au nevoie de informații operative, furnizate de contabilitatea financiară curentă şi mai ales de contabilitatea de gestiune.

2. Utilizatorii externi - sunt reprezentați de:

a. ***Investitorii actuali şi potențiali*** - sunt acele persoane juridice sau fizice care au investit sau urmează să investească în capitalul social al unei întreprinderi.

b. ***Creditorii financiari şi comerciali*** - sunt acele persoane juridice care pun la dispoziția întreprinderii resursele necesare desfăşurării activităților sale.

Creditorii financiari, denumiți generic *finanțatori*, sunt: băncile, care acordă împrumuturi (credite) pentru echilibrarea financiară a întreprinderilor, Ministerul Finanțelor Publice, în calitate de reprezentant al statului, pentru investițiile din regiile autonome şi societățile comerciale de interes național, alți finanțatori, dintre care exemplificăm societățile de leasing.

Creditorii comerciali, sunt furnizorii, ale căror bunuri, lucrări şi servicii nu au fost achitate concomitent cu livrarea, executarea şi respectiv prestarea şi astfel, au acordat întreprinderii un credit comercial.

c. ***Clienții* -** sunt interesați de stabilitatea relațiilor comerciale. În acest sens, clienții au în vedere acele informații din care rezultă capacitatea de existență (supraviețuire) a întreprinderii şi astfel, să le asigure continuitate în furnizarea de bunuri, lucrări sau servicii.

d. ***Salariații* -** prin sindicate, sunt interesați de nivelul salariilor şi securitatea locurilor de muncă.

e. ***Instituțiile guvernamentale*** - utilizează informațiile contabile pentru realizarea sintezelor macroeconomice, elaborarea prognozelor şi aplicarea politicilor statului în domeniul economic.

f. ***Alți utilizatori* -** în afară de utilizatorii externi menționați, *publicul* este interesat de evoluția întreprinderilor prin diverse colectivități de oameni, aşa cum ar fi:

- *Comunitățile locale* (comune, oraşe), prin administrațiile lor sunt interesate de impactul activității întreprinderilor asupra dezvoltării economice locale, respectiv: crearea de locuri de muncă, pregătirea profesională, contribuția cu impozite şi taxe la bugetul comunității etc;

- *Organizațiile pentru protecția consumatorilor*, urmăresc ca prețurile să reflecte calitatea produselor şi serviciilor vândute;
- *Organizațiile ecologiste*, urmăresc efectele activităților desfăşurate de întreprinderi asupra mediului înconjurător şi a sănătății oamenilor.

1.1.5. Reglementarea contabilității în România

Actele normative care reglementează contabilitatea în România sunt:
- **Legea contabilității nr. 82/1991**
- **OMFP 3055/2009**
- Alte acte .

1.2. Obiectul contabilității

Pornind de la gândirea şcolii de contabilitate anglo-saxonă, în ultima perioadă s-au exprimat tot mai multe opinii pro şi contra menținerii ***patrimoniului*** ca obiect de studiu al contabilității.

Prin modificările şi completările aduse Legii contabilității nr.82/1991, s-au înlăturat diferențele față de actualele orientări internaționale privind obiectul contabilității. În acest sens, s-a trecut de la a considera contabilitatea ***„ca instrument principal de cunoaştere, gestiune şi control al patrimoniului"***, în a fi considerată ***„ca activitate specializată în măsurarea, evaluarea, cunoaşterea, gestiunea şi controlul activelor, datoriilor şi capitalurilor proprii, precum şi a rezultatelor obținute din activitatea persoanelor fizice şi juridice"***. Astfel, contabilitatea trebuie să asigure înregistrarea, prelucrarea, publicarea şi păstrarea informațiilor cu privire la *poziția* ***financiară*****,** ***performanța financiară*** **şi** ***fluxurile de trezorerie*****,** pentru satisfacerea necesităților diverşilor utilizatori ai situațiilor financiare.

Deşi, atât Legea contabilității, modificată şi completată, cât şi recentele *Reglementări contabile pentru agenții economici*, aprobate prin OMFP 3055/2009, nu mai definesc explicit conceptul de patrimoniu, acesta nu poate fi abandonat din teoria contabilă.

Ansamblul principiilor care guvernează practica contabilă la data actuală, sunt rodul cercetării de secole a patrimoniului. În afară de faptul că noile concepte de „*poziție financiară*", „*performanță financiară*" şi „*fluxuri de trezorerie*" vizează situațiile financiare, ca produs final al contabilității curente, în procesul de învățământ trebuie menținută şi categoria juridică de **patrimoniu**, ca obiect de studiu, pentru fundamentarea şi explicarea mecanismului contabilității. În acest sens, pentru a înțelege structurile generale care omogenizează elementele recunoscute în situațiile financiare, se impune mai întâi prezentarea concepțiilor juridică, economică şi financiară cu privire la obiectul contabilității.

Obiectul de studiu al contabilității poate fi abordat şi definit din punct de vedere juridic, economic şi financiar.

1.2.1. Concepția juridică cu privire la obiectul contabilității

În general, prin ***patrimoniu*** se înțelege ***totalitatea bunurilor aparținând unei persoane fizice sau juridice, dobândite în cadrul relațiilor de drepturi şi obligații*****.**

Din această definiție rezultă că patrimoniul este format din două elemente interdependente:

- *persoana fizică sau juridică,* denumită *subiect de patrimoniu*, care îşi asumă drepturi şi obligaţii şi care exercită acte de dispoziţie şi de administrare asupra patrimoniului;
- *bunurile economice*, denumite *obiect de patrimoniu* în cadrul relaţiilor de drepturi şi obligaţii.

Deci, între *relaţiile de drepturi şi obligaţii*, pe de o parte şi *bunurile economice*, ca obiecte de drepturi şi obligaţii, pe de altă parte, stau *persoanele fizice sau juridice*, în calitatea lor de subiect de drepturi şi obligaţii, potrivit următoarei scheme:

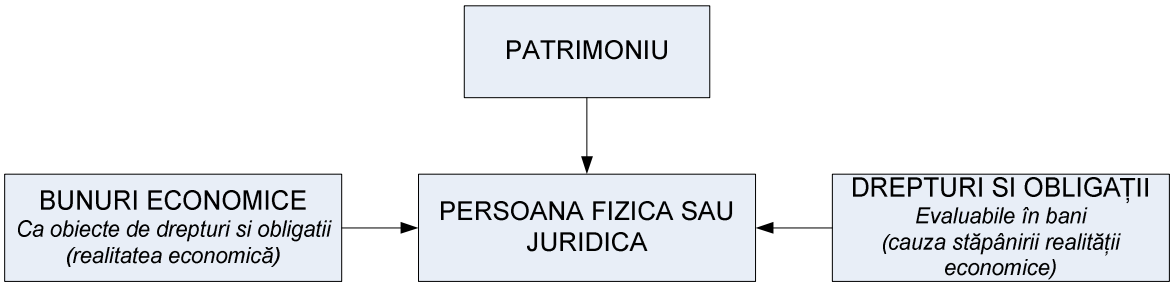


Fig. nr. 1 – patrimonial din punct de vedere juridic

1. Bunurile economice, ca obiecte de drepturi şi obligaţii, formează *averea* persoanelor fizice sau juridice, adică acea parte a patrimoniului cu conţinut concret material. Bunurile economice au o *latură existenţială* (fizică) şi o *latură economică*.

2. Drepturile şi obligaţiile, ca cea de a doua componentă a patrimoniului, exprimă raporturile de proprietate în cadrul cărora se procură şi se gestionează (administrează) bunurile. Raporturile de proprietate îmbracă două forme: *forma drepturilor* şi *forma obligaţiilor*.

Forma drepturilor – atunci când titularul de patrimoniu (proprietarul) îşi procură o parte din avere din resurse proprii şi în acest caz bunurile respective îi aparţin de drept, iar partea respectivă din patrimoniu poartă denumirea de *patrimoniu propriu*;

Forma obligaţiilor – are în vedere situaţia în care titularul de patrimoniu (proprietarul) îşi procură o parte din avere (bunuri) din resurse aparţinând altor persoane fizice sau juridice şi în acest caz bunurile respective nu îi aparţin de drept, trebuind să restituie ulterior echivalentul lor valoric, fapt pentru care partea corespunzătoare din patrimoniu poartă denumirea de *patrimoniu străin*.

Din cele arătate, se desprinde concluzia că echilibrul intern al patrimoniului este expresia dublei reprezentare a valorilor economice, separate patrimonial, respectiv.

BUNURI ECONOMICE	=	DREPTURI	+	OBLIGAŢII

Această dublă reprezentare include, pe de o parte, *bunurile economice* ca purtătoare de valori, iar pe de altă parte cuprinde *drepturile şi obligaţiile* ca expresie a raporturilor de proprietate.

1.2.2. Concepţia economică cu privire la obiectul contabilităţii

Concepţia economică consideră că obiectul de studiu al contabilităţii îl constituie elaborarea şi aplicarea procedeelor de evidenţă, calcul, analiză şi control, în expresie valorică, a existenţei şi stării, precum şi a mişcării şi transformării CAPITALULUI.

Capitalul este studiat de contabilitate din două puncte de vedere:

- al modului concret în care bunurile economice se investesc, se întrebuințează, se consumă şi se înlocuiesc;
- al modului de procurare şi de dobândire a acestor bunuri.

a. Din punct de vedere al modului în care bunurile economice se investesc, se întrebuințează, se consumă şi se înlocuiesc, capitalul este de două feluri:

- *Capitalul fix* sau *activele imobilizate*, este format din bunurile economice, rezultate în urma investițiilor efectuate, care participă la mai multe cicluri de exploatare (aprovizionare-producție-desfacere) şi care se înlocuiesc după un anumit număr de ani, consumându-se treptat pe calea uzurii (înregistrarea amortizării), fiind concretizat în maşini, utilaje, clădiri etc.
- *Capitalul circulant* sau *activele circulante*, este format din bunurile economice care se consumă sau îşi schimbă forma de existență şi funcțională după fiecare ciclu de exploatare finalizat, aşa cum este cazul materiilor prime, semifabricatelor, materialelor etc.

Capitalul fix şi capitalul circulant totalizează bunurile economice ale întreprinderii.

Bunuri economice	=	Capitalul fix (active imobilizate)	+	Capitalul circulant (active circulante)

b. *După modul în care se dobândesc*, se procură sau se finanțează bunurile economice, deosebim:

- *Capitalul propriu* este dobândit de către întreprindere prin efortul proprietarilor (acționari sau asociați) şi prin autofinanțare (capitalizarea profitului, a amortizărilor şi a provizioanelor). Capitalul propriu corespunde dreptului pe care îl au investitorii asupra întreprinderii lor.
- *Capitalul străin*, denumit şi capitalul împrumutat sau atras, cuprinde datoriile pe termen scurt şi lung față de bănci, furnizori, creditori, salariați, bugetul statului etc, pentru care întreprinderea are obligația de restituire.

Rezultă că bunurile economice se dobândesc, se procură sau se finanțează pe seama capitalului propriu şi a capitalului străin, potrivit ecuației:

Bunuri economice	**=**	**Capital propriu**	**+**	**Obligații (capital străin)**

1.2.3. Concepția financiară cu privire la obiectul contabilității

Concepția financiară consideră că obiectul de studiu al contabilității îl constituie elaborarea şi aplicarea procedeelor de evidență, calcul, analiză şi control, în expresie valorică, a existenței şi stării, precum şi a mişcării şi transformării RESURSELOR ECONOMICE.

Resursele economice sunt abordate de către contabilitate:

a. *Din punct de vedere al modului de utilizare* sau întrebuințare a resurselor economice deosebim utilizări durabile şi utilizări ciclice.

- utilizările durabile sau permanente iau forma bunurilor investite şi corespund activelor imobilizate;
- utilizările ciclice sau temporare sunt cele care se consumă după fiecare ciclu de exploatare încheiat, luând forma de bani, stocuri, creanțe etc. şi corespund activelor circulante.

Utilizările durabile şi utilizările ciclice formează bunurile economice dintr-o întreprindere, potrivit ecuației:

Bunuri economice	=	Utilizări durabile (active imobilizate)	+	Utilizări ciclice (active circulante)

b. Din punct de vedere al originii sau al provenienței resurselor, contabilitatea delimitează resurse permanente şi resurse temporare.

- *resurse permanente* sau durabile, sunt: **-** furnizate de către proprietari (asociați sau acționari); - rezultate din acumularea profitului, amortizărilor şi provizioanelor; - obținute din finanțări sau împrumuturi pe termen lung (mai mare de un an).
- *resurse temporare* sau ciclice, provin din datorii față de terți şi alte împrumuturi, care urmează să fie achitate în viitor (furnizori, creditori, bănci, etc.) şi a căror scadență este mai mică de un an (termen scurt).

Resursele permanente şi resursele temporare asigură finanțarea bunurilor economice, potrivit ecuației:

Bunuri economice	=	Resurse permanente sau durabile	+	Resurse temporare sau ciclice

Potrivit celor trei concepții, patrimoniul exprimă atât bunurile economice acumulate de o întreprindere, cât şi drepturile şi obligațiile acesteia, izvorâte din relațiile privind dobândirea bunurilor economice.

Pentru primul termen al ecuației („bunurile economice"), teoria şi practica contabilă, utilizează noțiunea de **ACTIVE PATRIMONIALE**, iar pentru al doilea termen („Capital propriu şi obligații", „resurse permanente şi temporare") utilizează noțiunea de **PASIVE PATRIMONIALE** şi astfel, ecuația de echilibru ia forma.

ACTIVE PATRIMONIALE	**=**	**PASIVE PATRIMONIALE**

Dacă avem în vedere că: resursele permanente provin din capitalul propriu al investitorilor şi resursele temporare reprezintă datorii față de terți, ecuația de echilibru devine:

ACTIVELE	**=**	**CAPITAL PROPRIU**	**+**	**DATORII**

1.3. Metoda contabilității

Având un obiect propriu de cercetare, contabilitatea are şi o metodă specifică de lucru pentru realizarea sarcinilor care decurg din obiectul său. Metoda contabilității este constituită dintr-un sistem logic de convenții, principii, procedee şi instrumente folosite pentru realizarea obiectului ei de studiu.

Între obiectul şi metoda unei ştiințe există o strânsă interdependență şi condiționare în sensul că obiectul arată ce trebuie studiat, iar metoda indică cum ar trebuie studiat.

Deci, metoda contabilității cuprinde un ansamblu de procedee aflate într-o strânsă intercondiționare, în vederea stabilirii normelor şi principiilor cu caracter special pe care se fundamentează contabilitatea şi cu ajutorul cărora cercetează starea şi mişcarea elementelor patrimoniale, calculează rezultatele şi analizează activitatea desfăşurată.

1.3.1. Principiile contabile

Stabilirea stării şi mişcării patrimoniului şi determinarea rezultatelor nu se poate realiza decât cu respectarea unor principii care delimitează particularitățile şi esența contabilității.

1. *principii teoretice fundamentale, care se ridică la rang de lege*
2. *principii contabile normative (prevăzute în lege)*
3. *alte principii*

1. Contabilitatea cunoaşte trei principii teoretice fundamentale, care se ridică la rang de lege, şi anume:

a. ***Principiul dublei reprezentări*** Acest principiu presupune reflectarea elementelor patrimoniale sub cele două aspecte:

- sub aspectul *componenței şi al destinației* (alocării) bunurilor economice, adică a substanței materiale a patrimoniului, pentru care se utilizează noțiunea de **ACTIV**;
- sub aspectul *raporturilor de proprietate* în cadrul cărora se procură şi se gestionează bunurile economice, adică sub aspectul modului de dobândire al acestora, al drepturilor şi obligațiilor ca expresie a raporturilor de proprietate, pentru care se utilizează noțiunea de **PASIV**.

Dubla reprezentare a patrimoniului poate fi redată sintetic prin ecuația de echilibru:

TOTAL ACTIV = TOTAL PASIV

Sau

VALOAREA BUNURILOR ECONOMICE = VALOAREA SURSELOR DE PROVENIENȚA

cunoscută sub denumirea de ***ecuația dublei reprezentări***.

Dubla reprezentare a patrimoniului asigură un echilibru permanent între mărimea activelor patrimoniale şi mărimea pasivelor patrimoniale, reflectat cu ajutorul ***bilanțului***.

Principiul dublei reprezentă are o importanță deosebită, el stă la baza întregului proces de cunoaştere şi însuşire a contabilității în partidă dublă.

b. ***Principiul dublei înregistrări***

Elementele patrimoniale se află într-o continuă mişcare şi transformare în cadrul circuitului economic, rămânând totuşi permanent într-un echilibru în cadrul unității respective. Astfel pot avea loc intrări şi ieşiri de bunuri economice şi resurse, transformarea unor bunuri în altele, transformarea unei resurse în alta. Echilibrul în care se află elementele patrimoniale este evidențiat în contabilitate printr-o trăsătură specifică metodei sale de lucru şi anume dubla înregistrare a operațiilor economice şi financiare.

În primul rând, dubla înregistrare rezultă din dubla reprezentare prin faptul că în timpul mişcării şi transformării elementele patrimoniale nu încetează a fi private sub dublu aspect: al destinației economice şi al provenienței. Aceste două aspecte se reflectă concomitent ca un raport de echivalență între doi termeni: unul care evidențiază bunurile economice şi al doilea care exprima sursele de finanțare. Raportul de echivalenta este prezent atât în cazul măririi concomitente a bunurilor şi resurselor, cât şi în cazul micşorării concomitente a bunurilor şi resurselor.

În al doilea rând dubla înregistrare este determinată de faptul că mişcarea şi transformarea elementelor patrimoniale în fazele circuitului economic generează operații de intrare şi ieşire dintr-o fază în alta, de trecere dintr-un lot de gestiune în altul. De exemplu materiile prime şi materialele consumabile se transformă în

semifabricate şi produse finite care după vânzare se transformă în disponibilități băneşti care ulterior, prin utilizare, se transformă în stocuri de materii prime si materii consumabile. În acest circuit în care contabilitatea înregistrează trecerea bunurilor economice dintr-o stare sau formă în alta reflectarea valorilor economice respective se face de două ori. Astfel apare dubla înregistrare a operațiunilor în cauză în sensul că vechea fază sau formă se transpune în unul din termenii egalității care polarizează ieşirile sau micşorările, iar noua fază sau noua formă constituie cel de-al doilea termen al egalității care polarizează intrările sau majorările de valori.

Dubla înregistrare în contabilitate conferă acesteia posibilitatea de a reflecta în dinamică toate elementele patrimoniale.

În esență dubla înregistrare constă în înregistrarea concomitentă şi cu aceeaşi sumă, cu ajutorul conturilor a creşterilor şi micşorărilor ce se produc în volumul şi structura activelor şi pasivelor, cauzate de operațiunile economice în condițiile menținerii egalității cerută de dubla reprezentare.

c. *Principiul calculelor periodice de sinteză*

Pentru cunoaşterea situației economice şi financiare, a rezultatelor obținute de unitățile patrimoniale la sfârşitul perioadelor de gestiune (an, semestru) se impune realizarea unor calculele periodice de sinteză realizate prin intermediul balanței de verificare şi al situațiilor financiare.

Pentru a da o imagine fidelă patrimoniului, a situației financiare şi a rezultatelor obținute, trebuie respectate cu bună credință principiile contabile ce izvorăsc din practică şi se modifică odată cu aceasta. Unele sunt sistematizate în reglementările contabile, iar altele rămân doar în domeniul reglementărilor fiscale sau sunt aplicate în practică fără să fie precizate prin reglementări.

Contabilitatea trebuie să asigure prezentarea unei imagini fidele asupra activelor, datoriilor, capitalurilor proprii şi a rezultatelor financiare obținute pentru a se oferii imaginea poziției financiare şi performanțele activității unei întreprinderi. În acest sens, evaluarea posturilor înscrise în situațiile financiare, trebuie să fie efectuată în condițiile respectării următoarelor principii:

2. Principiile contabile prevăzute explicit în reglementările contabile din România sunt:

1. **Principiul continuității activității** - presupune că întreprinderea îşi continuă în mod normal funcționarea într-un viitor previzibil, fără a intra în imposibilitatea continuării activității sau reducerea semnificativă a activității.
2. **Principiul permanenței metodelor** - constă în aplicarea aceloraşi principii, reguli şi metode privind evaluarea, înregistrarea în contabilitate şi prezentarea elementelor patrimoniale şi a rezultatelor, asigurând comparabilitatea în timp a informației contabile.
3. **Principiul prudenței** – Valoarea oricărui element trebuie să fie determinată pe baza principiului prudenței. Astfel nu este admisă supraevaluarea elementelor de activ şi a veniturilor, respectiv subevaluarea elementelor de pasiv şi a cheltuielilor, ținând cont de deprecierile, riscurile şi pierderile posibile, generate de desfăşurarea activității exercițiului curent sau anterior. Pentru asigurarea respectării principiului prudenței se vor avea în vedere următoarele aspecte:
    a. se vor lua în considerare numai profiturile recunoscute până la data încheierii exercițiului financiar;

b. se va ține seama de toate obligațiile previzibile şi de pierderile potențiale care au luat naştere în cursul exercițiului financiar încheiat sau pe parcursul unui exercițiu anterior, chiar dacă asemenea obligații sau pierderi apar între data încheierii exercițiului şi data întocmirii bilanțului;
c. se va ține seama de toate ajustările de valoare datorate deprecierilor, chiar dacă rezultatul exercițiului financiar este profit sau pierdere.

4. **Principiul independenței exercițiului** - presupune delimitarea în timp a veniturilor şi cheltuielilor aferente activității întreprinderii, pe măsura angajării acestora şi trecerea lor la rezultatul exercițiului la care se referă. Astfel se vor lua în considerare toate veniturile şi cheltuielile corespunzătoare exercițiului financiar pentru care se face raportarea, fără a se ține seama de data încasării sumelor sau a efectuării plăților.
5. **Principiul intangibilității** - presupune ca bilanțul de deschidere al unui exercițiu trebuie să corespundă bilanțului de închidere a exercițiului precedent, cu excepția corecțiilor impuse de anumite standarde (de exemplu IAS 8)
6. **Principiul necompensării** - potrivit căruia valorile elementelor de activ nu se pot compensa cu valorile elementelor de pasiv şi nici veniturile cu cheltuielile, cu excepția compensărilor admise de Standardele Internaționale de Contabilitate
7. **Principiul evaluării separate a elementelor de activ şi de pasiv** - în vederea stabilirii valorii totale corespunzătoare unei poziții din bilanț se va determina separat valoarea aferentă fiecărui element individual de activ sau de pasiv.
8. **Principiul prevalenței economicului asupra juridicului** - potrivit căruia informațiile prezentate în situațiile financiare trebuie să reflecte realitatea economică a evenimentelor şi tranzacțiilor, nu numai forma lor juridică.
9. **Principiul pragului de semnificație** - presupune ca orice element, care are o valoare semnificativă, trebuie prezentat distinct în cadrul situațiilor financiare.

3. Alte principii

Pe lângă aceste principii prevăzute în mod explicit în legislația din România, în practică sunt aplicate şi **alte principii** chiar dacă, din punct de vedere teoretic, ele sunt controversate în literatura de specialitate. Dintre acestea prezintă interes următoarele principii :

a. Cuantificarea monetară

Această convenție nu este prevăzută în mod distinct în legislația noastră, dar Legea contabilității precizează: „*contabilitatea se ține…în monedă națională”* şi „*contabilitatea operațiunilor efectuate în valută se ține atât în moneda națională, cât şi în valută”.*

Utilizarea acestei prevederi legale restrânge sfera de cuprindere a obiectului contabilității în sensul că în aceasta nu sunt incluse elementele patrimoniale care nu pot fi încă cuantificate, cum ar fi : competența managerilor, cercetătorilor şi celorlalți salariați, calitatea mediului înconjurător etc.

Aplicarea acestei convenții în perioada de inflație, când se înregistrează o variație semnificativă a puterii de cumpărare a monedei, creează o serie de dificultăți în realizarea obiectivului principal al contabilității – imaginea fidelă.

b. Costul istoric. Acest principiu presupune înregistrarea în contabilitate a bunurilor la valoarea lor de achiziție sau de producție, iar creanțele

şi obligațiile, la valoarea lor nominală. Costul istoric este mai mult un procedeu de evaluare, decât o convenție contabilă, motiv pentru care legislația în vigoare nu-l include în categoria convențiilor contabile.

c. Entitatea. Contabilitatea trebuie să delimiteze riguros activitățile unității patrimoniale de activitățile proprietarilor acesteia. Contabilitatea consideră unitatea patrimonială ca o entitate autonomă, distinctă de proprietarii ei, indiferent de forma juridică a acestuia. În aceste situații, separarea celor două patrimonii este dificil de asigurat.

d. Contabilitatea de angajamente – Conform acestui principiu, efectele tranzacțiilor şi altor evenimente sunt recunoscute atunci când tranzacțiile şi evenimentele se produc (şi nu pe măsură ce numerarul sau echivalentul său este încasat sau plătit) şi sunt înregistrate în evidențele contabile şi raportate în situațiile financiare ale perioadelor aferente.

e. Principiul conectării veniturilor şi cheltuielilor - Aplicarea acestui principiu impune determinarea rezultatului unui exercițiu în trepte, corespunzător principalelor tipuri de operații desfăşurate într-o unitate patrimonială, prin deducerea din totalul veniturilor a totalului cheltuielilor de aceeaşi natură. În sectorul privat, aplicarea principiului contabilității de angajamente se concretizează în recunoaşterea simultană sau combinată a cheltuielilor şi/sau veniturilor rezultate în mod direct şi împreună din aceeaşi tranzacție.

1.3.2. Procedeele metodei contabilității

În scopul realizării obiectului contabilității, metoda acesteia foloseşte o serie de procedee care permit furnizarea de informații cu privire la fenomenele şi procesele economice, care au loc în cadrul activității patrimoniale.

Aceste procedee se împart în 3 grupe:

1. *Procedee comune tuturor ştiințelor;*
2. *Procedee ale metodei contabilității, utilizate şi de alte discipline economice;*
3. *Procedee specifice metodei contabilității;*

Dintre procedeele comune tuturor ştiințelor metoda contabilității utilizează: observația, raționamentul, comparația, clasificarea, analiza, sinteza etc.

Procedeele metodei contabilității, comune şi altor discipline economic sunt necesare metodei contabilității pentru completarea procedeelor specifice, cu care se întrepătrund şi formează un tot unitar.

Dintre procedeele metodei contabilității, comune şi altor discipline economice, mai importante sunt: documentația, evaluarea, calcularea şi inventarierea.

- ***Documentația*** constă în faptul că orice operație economică şi financiară referitoare la existența şi mişcarea elementelor patrimoniale trebuie să fie consemnată în documentele care fac dovada înfăptuirii lor. Acest lucru este necesar pentru realizarea cerinței principale a contabilității de fundamentare şi justificare a tuturor datelor sale pe bază de acte scrise. Cu ajutorul documentelor se verifică justețea operațiilor economice, controlul gestionar asupra valorilor materiale şi băneşti, precum şi respectarea disciplinei contractuale.
- ***Evaluarea*** este procedeul prin care datele contabilității sunt reprezentate într-o singură unitate de măsură, creând posibilitatea centralizării lor cu ajutorul balanțelor de verificare şi generalizare cu

ajutorul bilanțului. Evaluarea constă în transformarea unităților naturale în unități monetare cu ajutorul prețurilor.

- ***Calculația*** - include toate formele de calcul efectuate în contabilitate, fiind strâns legată de evaluare, ca procedeu al metodei contabilității, deoarece pentru a reflecta în conturi cât mai exact existența şi mişcarea patrimoniului în toate fazele circuitului economic, precum şi rezultatele finale ale activității este necesar să se determine cu cea mai mare exactitate valoarea acestora. Acest procedeu îşi găseşte aplicarea cea mai largă în domeniul calculației costurilor de producție.
- ***Inventarierea*** este utilizată de contabilitate pentru cunoaşterea situației reale a patrimoniului; pentru verificarea existenței faptice a acestuia în scopul descoperirii neconcordanțelor dintre datele înregistrate în costuri şi realitățile de pe teren. Pe baza constatărilor la care s-a ajuns în urma inventarierii se fac rectificările necesare în conturi, stabilindu-se concordanța dintre conturi şi cele constatate la fața locului prin operația de inventariere.

Procedeele specifice metodei contabilității, utilizate pentru studierea şi cercetarea obiectului său, sunt: bilanțul, contul şi balanța de verificare.

- ***Bilanțul*** este cel mai reprezentativ procedeu al metodei contabilității, prin care se înfăptuieşte dubla reprezentare a patrimoniului întreprinderii. Cu ajutorul bilanțului se prezintă la un moment dat în expresie valorică, patrimoniul unității sub dublul său aspect şi anume: pe de o parte sub aspectul destinației economice şi pe de altă parte, sub aspectul surselor de procurare.
  Deoarece bilanțul cuprinde situația patrimoniului întreprinderii la un moment dat, el exprimă în acelaşi timp rezultatul utilizării şi valorificării acestui patrimoniu în perioada dată, deci furnizează informații generale privitoare la situația economică şi financiară a întreprinderii şi la relațiile ei economice cu alte unități, furnizând numai informații generale sintetice, obținute din centralizarea datelor contabilității curente.
  Bilanțul este completat de o serie de situații anexe, prin care se explică şi se detaliază anumite laturi ale activității economice şi financiare a unității.
  Întrucât bilanțul nu poate să prezinte mişcările succesive care se produc ca urmare a operațiilor economice în structura şi mărimea patrimoniului unei întreprinderi, metoda contabilității utilizează pentru realizarea acestui obiectiv un alt procedeu specific, care poartă denumirea de cont.

- ***Contul*** se deschide în contabilitatea curentă pentru reflectarea fiecărui element patrimonial de activ şi pasiv precum şi a fiecărei poziții noi pe care o ocupă fiecare element în mişcare şi transformarea sa de-a lungul fazelor circuitului economic. Aceste conturi au legături reciproce, atât între ele, cât şi cu bilanțul , legături determinate de unitatea obiectului contabilității. Totalitatea conturilor utilizate de contabilitate în scopul realizării obiectivului său, formează sistemul conturilor. Dacă bilanțul generalizează prin indicatorii săi mersul activității întreprinderii, contul este procedeul care particularizează această activitate, furnizând informații necesare pentru caracterizarea fiecărui mijloc economic, proces economic, sursă de finanțare şi rezultat final. Legătura dintre cont şi bilanț se realizează cu ajutorul altui procedeu specific metodei contabilității, numit balanță de verificare.

- ***Balanța de verificare*** asigură respectarea în contabilitate a dublei înregistrări a elementelor patrimoniale din cadrul unității economice, dând prin aceasta garanția exactității înregistrărilor efectuate în conturi. Datele din balanța de verificare stau la baza întocmirii bilanțului. Cu ajutorul ei se centralizează întreaga activitate economică a întreprinderii, reflectată direct în conturi pe parcursul perioadei de gestiune. Centralizarea datelor cu ajutorul balanței de verificare oferă conducerii fiecărei unități patrimoniale posibilitatea de a cunoaşte volumul modificărilor survenite în structura patrimoniului, atât pe perioada curentă, cât şi cumulat în perioadele precedente de gestiune, în vederea adaptării deciziilor ce se impun în scopul conducerii activității economice. Operația de centralizare a datelor contabilității cu ajutorul balanței de verificare, este posibilă datorită oglindirii acestora în expresia bănească, la toate nivelurile organizatorice. Balanța de verificare îndeplineşte atât o funcție de control, cât şi o funcție economică constituind o punte de legătură între cont şi bilanț.

CAPITOLUL II

PROCEDEE DE BAZĂ PRIVIND SITUAȚIA PATRIMONIULUI - POZIȚIA FINANCIARĂ ŞI PERFORMANȚA ÎNTREPRINDERII

2.1. Bilanțul contabil – model privind situația patrimoniului şi evaluare poziției financiare

2.1.1. Noțiunea de bilanț contabil

Bilanțul contabil s-a impus ca un tablou sintetic, prin care se realizează principiul dublei reprezentări a patrimoniului, respectiv:

- patrimoniul sub aspect concret, material, al destinației şi utilității bunurilor, pentru care se foloseşte noțiunea de *active patrimoniale*;
- patrimoniul sub aspectul abstract al modului de dobândire sau proveniență, pentru care se utilizează noțiunea de *pasive patrimoniale*.

Dubla reprezentare a patrimoniului a fost generată de faptul că evidența acestuia nu se limitează doar la forma concret - materială a bunurilor deținute de întreprindere, ci trebuie să reflecte şi relațiile de drepturi şi obligații în care au fost dobândite aceste bunuri, deci regimul juridic al acestora.

Într-o formă simplificată, bilanțul se poate reprezenta ca o balanță cu două brațe orizontale, în care:

- brațul stâng se numeşte **ACTIV** şi cuprinde realitatea patrimonială sub forma bunurilor economice concrete;
- brațul drept se numeşte **PASIV** şi cuprinde sursele de proveniență a bunurilor, sub forma drepturilor (capitalul propriu) şi obligațiilor (creditorii).

Deoarece dubla reprezentare realizează o privire sub dublu aspect al aceluiaşi patrimoniu, se poate deduce egalitatea bilanțieră fundamentală şi cea de tip economic, astfel:

ACTIV = PASIV şi **UTILIZĂRI = RESURSE**

În sinteză, **bilanțul** este *un procedeu specific metodei contabilității, care prezintă grupat, sistematizat şi generalizat, în expresie valorică, pe baza principiului dublei înregistrări, pe de o parte bunurile economice, iar pe de altă parte sursele de proveniență ale acestora, precum şi rezultatele obținute de o întreprindere la un moment dat.*

2.1.2. Modelele bilanțului contabil

În contabilitatea practică se utilizează două forme ale bilanțului şi anume:

a. Schema orizontală de bilanț, cunoscută şi sub denumirea de *bilanț cont*, se prezintă sub forma unui tablou cu două părți, în care activele sunt înscrise în ordinea inversă a lichidității, iar pasivele, în ordinea inversă a exigibilității. Această formă de prezentare a bilanțului pune în evidență egalitatea dintre activul şi pasivul bilanțului, respectiv dintre utilizări şi resurse.

Grafic, schema orizontală de bilanț (simplificată) este prezentată în tabelul nr. 2.1:

Tabel nr. 1 – Schema orizontală de bilanț

ACTIV	exercițiu financiar		PASIV	exercițiu financiar	
	Precedent	încheiat		Precedent	încheiat
A. ACTIVE IMOBILIZATE			A. CAPITALURI PROPRII		
B. ACTIVE CIRCULANTE			B. DATORII		
C. ACTIVE DE REGULARIZARE			C. PASIVE DE REGULARIZARE		

Tabel nr. 2

Schema orizontală de bilanț a constituit opțiunea sistemului contabil românesc, în prima etapă a reformei sale (1994 - 2000).

b. Schema verticală de bilanț, care se prezintă sub formă de *listă*, ordonează structurile patrimoniale în active, datorii şi capitaluri, pentru a pune în evidență situația netă sau capitalul propriu, conform relației:

S = A – D

în care: **S** – situația netă; **A** – active; **D** – datorii față de terți

Grafic, schema verticală de bilanț (simplificată) se prezintă astfel:

Tabel nr. 2 – Schema verticală de bilanț

DENUMIREA INDICATORILOR	SOLD LA	
	Începutul anului	sfârşitul anului
A. ACTIVE IMOBILIZATE		
B. ACTIVE CIRCULANTE		
C. CHELTUIELI ÎN AVANS		
D. DATORII CE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE UN AN		
E. ACTIVE CIRCULANTE, RESPECTIV DATORII CURENTE NETE		
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE		
G. DATORII CE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ MAI MARE DE UN AN		
H. PROVIZIOANE PENTRU RISCURI ŞI CHELTUIELI		
I. VENITURI ÎN AVANS		
J. CAPITAL ŞI REZERVE		

În România, conform OMFP 3055/2009 se utilizează bilanțul în format listă.

2.1.3. Elementele bilanțului contabil

Bilanțul este documentul contabil de sinteză prin care se prezintă elementele de

- **ACTIV,**
- **DATORII** } **PASIV**
- **CAPITAL PROPRIU**

Un activ[3] *reprezintă o sursă controlată de întreprindere, ca rezultat al unor evenimente trecute şi de la care se aşteaptă să genereze beneficii economice viitoare pentru întreprindere.*

[3] Standardele Internaționale de Raportare Financiară, 2007, Editura CECCAR, Bucureşti, 2007

O datorie[4] *reprezintă o obligație actuală a întreprinderii, ce decurge din evenimente trecute şi prin decontarea căreia se aşteaptă să rezulte o ieşire de resurse, care încorporează beneficii economice*.

Capitalul propriu *reprezintă interesul rezidual al acționarilor în activele unei întreprinderi, după deducerea tuturor datoriilor sale.*

Bilanțul oferă informații privind poziția financiară. Poziția financiară reprezintă capacitatea întreprinderii se a se adapta schimbărilor mediului cu ajutorul resurselor economice controlate (active) şi a structurii de finanțare (capitaluri proprii şi datorii)

2.1.4. Delimitări şi definiții privind elementele componente ale activului bilanțului

Elementele ce compun activul bilanțier, sunt clasificate după *destinația* şi *lichiditatea* bunurilor economice.

Destinația – se referă la felul în care bunurile economice participă la procesul de exploatare, la modul în care se consumă şi îşi transmit valoare asupra bunurilor, serviciilor sau lucrărilor realizate.

Lichiditatea - reprezintă capacitatea fiecărui bun de a parcurge într-o perioadă mai mică sau mai mare (mai rapid sau mai încet), calea normală a ciclului de exploatare, până la transformarea lui în bani.

Din punctul de vedere al criteriilor menționate, se delimitează următoarele structuri de activ:

I. Active imobilizate
   1. imobilizări necorporale
   2. imobilizări corporale
   3. imobilizări financiare

II. Active circulante
   1. stocuri
   2. creanțe
   3. investiții financiare pe termen scurt
   4. Casa şi conturi la bănci

III. Active de regularizare
   1. Cheltuieli în avans

I. ACTIVELE IMOBILIZATE

Activele imobilizate sunt denumite şi bunuri de investiții, active pe termen lung sau bunuri imobile. Cuprind acele categorii de bunuri care se caracterizează prin aceea că:

- au o existență durabilă în întreprindere,
- nu se consumă şi nu se înlocuiesc după prima întrebuințare;
- participă la derularea şi desfăşurarea mai multor cicluri economice
- nu sunt destinate direct comercializării.

La rândul lor activele imobilizate sunt prezentate în bilanț pe trei capitole, astfel:

1. IMOBILIZĂRILE NECORPORALE - denumite şi intangibile sau nemateriale, sunt imobilizările care nu au conținut concret - material şi iau forma unui document juridic sau comercial, care atestă drepturile de proprietate ale întreprinderii.

În conformitate cu prevederile OMFP 3055/2009, **imobilizările necorporale** sunt definite ca fiind: „active nemonetare identificabile, fără suport

[4] Idem

material, deținute pentru utilizare în procesul de producție sau furnizarea de bunuri sau servicii, pentru a fi închiriate terților sau pentru scopuri administrative”.

Standardul internațional de contabilitate care tratează problematica imobilizărilor necorporale este IAS 38 „Imobilizări necorporale”.

În structura imobilizărilor necorporale sunt incluse:

1.Cheltuielile de constituire - cuprind acele cheltuieli ocazionate de înființarea unei societăți comerciale, cum sunt: taxele de autentificare a actelor constitutive, cheltuielile de înscriere şi înmatriculare la Registrul Comerțului şi cele de prospectare a pieței, reclamă şi publicitate.

2. Cheltuielile de dezvoltare - cuprind cheltuielile efectuate pentru lucrări sau obiective de cercetare, menite să contribuie la crearea de noi tehnologii, produse şi servicii noi sau substanțial îmbunătățite (înaintea stabilirii producției de serie sau utilizării în scopuri comerciale), precum şi noi capacități de producție.

3. Concesiunile, brevetele, licențele, mărcile, drepturile şi alte valori similare - cuprind cheltuielile efectuate pentru achiziționarea drepturilor de exploatare a unui bun, activitate sau serviciu în cazul concesiunilor, precum şi costurile realizării pe cont propriu a brevetelor, licențelor, mărcilor de fabrică, know-how-rilor şi a altor drepturi similare de proprietate industrială şi intelectuală.

a. Concesiunea, este cea mai răspândită formă de imobilizare necorporală de acest gen şi ia naştere pe baza unui contract, prin care o parte numită concedent cedează, contra plată, unei alte părți, denumită concesionar, pe o perioadă determinată, dreptul de exploatare a unui bun sau de executare a unei activități sau de prestare a unui serviciu.

b. Brevetul este actul prin care se recunoaşte unei persoane dreptul de a exploata exclusiv un anumit produs, al cărui autor este.

c. Marca de fabrică reprezintă sume investite de către întreprindere, pentru a face ca produsele ei să se deosebească de produsele similare ale altor întreprinderi.

d. Licența este dreptul câştigat de o persoană de a exploata un brevet de invenție, prin cumpărarea acestuia.

e. alte valori similare – se referă la know-how, drepturi de proprietate intelectuală, francize, etc.

- know-how – cunoştințe tehnice şi procedee tehnologice care nu fac obiectul unui brevet, dar pot fi supuse comercializării.
- Franciza - Modalitate de colaborare intre o societate numita "francizor" si una sau mai multe societăți numite "francizate". Francizorul, având drept de proprietate asupra unei mărci înregistrate sau a unor servicii, oferă francizatului resurse băneşti şi asistență de specialitate, precum şi dreptul de a folosi marca sa, în vederea desfăşurării unor acțiuni comerciale. Francizatul are o limita stabilita prin contract a libertății sale de acțiune si el varsă periodic o cota parte din profitul realizat, în folosul francizorului.

4. Fondul comercial - reprezintă acele cheltuieli care nu sunt recunoscute distinct în contabilitate, dar care sunt efectuate pentru menținerea sau dezvoltarea potențialului de activitate, reprezentat de existența unor elemente necorporale generate de întreprindere, cum ar fi: clientela, vadul comercial, segmentul de piață, reputația etc.

5. Alte imobilizări necorporale - cuprind acele imobilizări care nu sunt incluse în categoriile menționate mai sus, aşa cum sunt programele informatice, create de întreprindere sau achiziționate pentru nevoile proprii.

2. IMOBILIZĂRILE CORPORALE - denumite şi fizice sau tangibile, cuprind acele bunuri cu conținut material concret (corporale, fizice), care participă la mai multe cicluri de exploatare, fără să se integreze în conținutul material al bunurilor obținute şi îşi transmit treptat valoarea asupra produselor obținute, lucrărilor executate şi serviciilor prestate, pe calea amortizării.

OMFP 3055/2009 defineşte imobilizările corporale ca fiind active care:

- *sunt deținute de o persoană juridică pentru a fi utilizate în producția proprie de bunuri sau prestarea de servicii, pentru a fi închiriate terților sau pentru a fi folosite în scopuri administrative;*
- *sunt utilizate pe parcursul unei perioade mai mari de un an;*

Codul fiscal din România instituie pentru recunoaşterea imobilizărilor corporale valoarea mai mare decât limita prevăzută de reglementările legale în vigoare".

Standardele internaționale de contabilitate care tratează problematica imobilizărilor corporale sunt IAS 16 „Imobilizări corporale", IAS 36 „Deprecierea activelor".

În categoria imobilizărilor corporale intră:

1. Terenurile şi amenajările de terenuri

a. ***Terenurile*** - sunt o categorie aparte de imobilizări corporale şi cuprind: terenurile agricole şi silvice, terenurile pentru construcții, terenuri cu zăcăminte, terenuri fără construcții etc.
b. ***Amenajările de terenuri*** - reprezintă cheltuielile efectuate cu amenajările unor terenuri, lacuri şi bălți, aşa cum ar fi lucrările de acces, racordurile la sursele de energie etc.

2. Construcțiile *- sunt mijloace fixe reprezentate de clădiri, care sunt incinte închise în care se desfăşoară activități de producție, învățământ, sănătate, cultură, agrement, administrative etc şi de construcții speciale (drumuri, castele de apă, silozuri etc.)*

3. Instalațiile tehnice şi maşinile *- sunt mijloacele fixe cu cea mai mare pondere în activitățile de exploatare ale unei întreprinderi.*

Mijloacele fixe - sunt acele obiecte sau complexul de obiecte ce se utilizează ca atare şi îndeplinesc cumulativ două condiții: au o valoare de intrare în patrimoniu mai mare decât limita stabilită prin lege şi au o durată normală de utilizare mai mare de un an.

Limita minimă a valorii de intrare în patrimoniu a mijloacelor fixe se actualizează periodic, în funcție de indicele de inflație, prin hotărâri ale Guvernului. La data actuală, valoarea minimă de intrare în patrimoniu a mijloacelor fixe este de 1800 RON.

4. Alte instalații, utilaje şi mobilier - cuprind acele imobilizări corporale de natura mijloacelor fixe, care nu sunt incluse în categoriile menționate anterior, cum sunt: mobilierul, aparatura birotică, echipamentele de protecție a valorilor umane şi materiale şi alte active corporale utilizate în activități administrative şi gospodăreşti.

5. Avansurile şi imobilizările corporale în curs de execuție - cuprind:

- avansurile băneşti acordate furnizorilor de imobilizări în contul imobilizărilor corporale, care vor fi achiziționate;
- mijloacele fixe achiziționate de la terți şi nerecepționate;
- investițiile în curs de execuție sau neterminate în cadrul întreprinderii, realizate în regie proprie sau în antrepriză.

3. IMOBILIZĂRILE FINANCIARE - numite şi investiții financiare pe termen lung, constituie o categorie specială de imobilizări, reprezentând o modalitate de

plasare a excedentului de disponibilități băneşti ale unei întreprinderi spre o altă întreprindere, ale cărei resurse financiare îi sunt insuficiente pentru dezvoltare şi care permit întreprinderii, care a plasat disponibilitățile, obținerea unor venituri financiare, sub forma dividendelor şi a dobânzilor sau realizarea de beneficii, prin comercializarea valorilor financiare.

În categoria imobilizărilor financiare se includ:

1. Titlurile de participare şi interesele de participare - reprezintă drepturi sub formă de *acțiuni* sau alte titluri de valoare (titlul este un înscris constatator al unei valori negociabile la bursă) în capitalul altor întreprinderi, care asigură exercitarea de către întreprinderea deținătoare a unui control sau influențe semnificative în gestiunea întreprinderii emițătoare de titluri, precum şi obținerea anuală a unui profit sub formă de *dividende*.

Dacă o societate deține controlul asupra unei alte societăți, aceasta din urmă este *filială* pentru societatea care deține controlul (*societate-mamă*).

Controlul reprezintă capacitatea de a conduce politicile financiare şi operaționale ale unei societăți, pentru a obține beneficii din activitatea ei.

2. Alte titluri imobilizate - constau în titluri dobândite de întreprindere (altele decât cele de participare), în vederea realizării unor venituri financiare, fără a putea interveni în gestiunea întreprinderii emitente.

Principalul titlu de acest fel îl constituie *obligațiunile*, care sunt hârtii de valoare, ce conferă posesorului lor calitatea de creditor al unei întreprinderi şi îi dă dreptul de a primi, pentru suma împrumutată, un venit fix sub formă de dobândă.

3. Creanțele imobilizate - cuprind:

a. *Creanțele legate de participații* iau naştere cu ocazia acordării de împrumuturi de către o întreprindere altei întreprinderi, la care deține titluri de participare sau interese de participare.

b. *Împrumuturile acordate pe termen lung* reprezintă sumele acordate de întreprindere terților, în baza unor contracte de împrumut şi pentru care percepe dobânzi, potrivit legii.

c. *Alte creanțe imobilizate* cuprind *garanțiile*, *depozitele* şi *cauțiunile* depuse de o unitate la terți, în vederea garantării bunei execuții a unor lucrări sau a unor obligații.

4. Acțiunile proprii sunt clasificate ca active imobilizate numai atunci când întreprinderea intenționează să le dețină pe o durată care depăşeşte un an.

II. ACTIVELE CIRCULANTE

Denumite şi active curente sau bunuri mobile, activele circulante cuprind acele valori economice necesare bunei desfăşurări a activităților tehnico-economice dintr-o întreprindere şi care se caracterizează prin faptul că participă la procesul de producție cu întreaga lor valoare de utilitate şi care se consumă şi îşi transmit dintr-o dată valoarea asupra produselor, lucrărilor sau serviciilor la a căror realizare participă.

În conformitate cu prevederile OMFP 3055/2009, un element patrimonial de activ se clasifică (este recunoscut) în categoria activelor circulante atunci când:

- este achiziționat sau produs pentru consum propriu sau în scopul comercializării şi se aşteaptă să fie realizat în termen de 12 luni de la data bilanțului;
- este reprezentat de creanțe aferente ciclului de exploatare;
- este reprezentat de numerar sau echivalente de numerar, a căror utilizare nu este restricționată”

Ciclul de exploatare al unei persoane juridice reprezintă perioada de timp dintre achiziționarea materiilor prime, care intră într-un proces de transformare,

pentru realizarea de noi produse şi finalizarea acestora în numerar sau sub forma unui echivalent de numerar.

Echivalentele de numerar sunt investițiile financiare pe termen scurt, uşor convertibile în numerar, cum sunt titlurile de plasament şi instrumentele de trezorerie.

Activele circulante sunt clasificate şi prezentate în bilanțul contabil pe patru capitole, astfel:

1. STOCURILE - sunt acele bunuri economice destinate a fi vândute în aceeaşi stare sau după prelucrarea lor în procesul de producție şi se consumă la prima lor utilizare.

Reglementările contabile ***definesc*** **stocurile** ca fiind active circulante:

a. deținute pentru a fi vândute pe parcursul desfăşurării normale a activității;
b. în curs de producție în vederea vânzării în aceleaşi condiții ca mai sus; sau
c. sub formă de materii prime, materiale şi alte consumabile ce urmează a fi folosite în procesul de producție sau pentru prestarea de servicii.

Standardul internaționale de contabilitate care tratează problematica stocurilor este IAS 2 „stocuri” .

Activele circulante de natura stocurilor sunt clasificate pe patru categorii, astfel:

1. Materiile prime şi materialele consumabile cuprind:

a. ***Materiile prime*** - sunt acele bunuri care participă direct la fabricarea produselor şi se regăsesc în produsul finit, integral sau parțial, fie în starea lor inițială, fie transformată;

b. ***Materialele consumabile*** - sunt acele bunuri care ajută la procesul de fabricație sau de exploatare, fără a se regăsi, de regulă, în produsul finit. În această categorie de bunuri sunt cuprinse *materiale auxiliare*, *combustibili*, *materiale pentru ambalat*, *piese de schimb*, *semințe şi materiale de plantat*, *furaje* şi *alte materiale consumabile*;

c. ***Materialele de natura obiectelor de inventar*** **-** sunt acele bunuri corporale cu o valoare mai mică decât limita prevăzută de lege pentru a fi considerate mijloace fixe, indiferent de durata lor de serviciu sau cu o durată mai mică de un an, indiferent de valoarea lor.

Din categoria materialelor de natura obiectelor de inventar fac parte: *sculele*, *mobilierul mărunt*, *uneltele* etc., precum şi bunurile asimilate acestora, aşa cum sunt: *echipamente de protecție şi de lucru*, *scule - dispozitive - verificatoare* (S.D.V.-urile), *aparate de măsură şi control* (A.M.C.-urile), *matrițele*, *modelele* etc.

d. ***Stocurile aflate la terți*** - includ acele bunuri care sunt în proprietatea întreprinderii, dar care se găsesc la terți pentru prelucrare, în custodie sau în consignație.

e. ***Ambalajele*** - sunt bunuri achiziționate sau fabricate în unitate şi care servesc la păstrarea şi protejarea produselor şi mărfurilor pe timpul depozitării şi transportului.

2. Producția în curs de execuție sau neterminată - reprezintă acea producție care nu a trecut prin toate fazele (stadiile) de prelucrare, prevăzute în procesul tehnologic, precum şi produsele incomplete, cele nesupuse probelor şi recepției tehnice şi care sunt considerate producție neterminată.

În cadrul producției în curs de execuție se cuprind, lucrările şi serviciile în curs de execuție sau neterminate.

3. Produsele finite şi mărfurile cuprind:

a. *Produsele* - sunt acele bunuri care se regăsesc în procesul de producție sub următoarele forme:

- ***semifabricate*** - sunt produse al căror proces tehnologic a fost terminat într-o anumită fază de fabricație (secție) şi care trec într-o altă fază de fabricație (secție) sau se livrează, ca atare, terților;
- ***produse finite*** - sunt acele produse care au parcurs în întregime fazele procesului de fabricație şi nu mai au nevoie de prelucrări ulterioare, putând fi depozitate în vederea livrării sau expediate direct clienților;
- ***produse reziduale*** - se concretizează în rebuturi, materiale recuperabile sau deşeuri;

b. *Animalele şi păsările* - sunt animalele născute şi cele tinere de orice fel, crescute şi folosite pentru producția de lapte, lână şi blănuri, animalele şi păsările la îngrăşat pentru carne, precum şi coloniile de albine.

c. *Mărfurile* - sunt acele bunuri pe care întreprinderea le cumpără în vederea revânzării, în aceeaşi stare, precum şi produsele obținute de întreprindere şi predate spre vânzare în magazinele proprii;

4. Avansurile pentru cumpărări de stocuri - reprezintă sumele de bani plătite anticipat furnizorilor, în contul aprovizionării ulterioare cu bunuri materiale de natura stocurilor.

2. CREANȚELE - numite şi valori în curs de decontare, reprezintă valorile economice avansate temporar de către o întreprindere altor persoane fizice sau juridice şi pentru care urmează să primească un echivalent valoric sub formă de bani, lucrări sau servicii.

Principalele creanțe evidențiate, urmărite, controlate şi analizate de contabilitate sunt:

a. Creanțele comerciale - sunt generate de vânzarea de bunuri, executarea de lucrări sau prestarea de servicii către diverşi parteneri de afaceri şi sunt compuse din creanțele față de *clienți*, *efectele de primit* şi *avansurile acordate furnizorilor*.

- ***Clienții* -** iau naştere în etapa circuitului economic în care mărfurile şi produsele, expediate către beneficiari (clienți), urmează să se transforme în bani.
- ***Efectele de primit*** - sunt creanțe care apar în circuitul decontării produselor livrate, lucrărilor executate şi serviciilor prestate. Unitatea care vinde produse către un client şi doreşte să aibă o certitudine mai mare în ce priveşte încasarea echivalentului valoric, solicită clientului său să semneze un efect de comerț, denumit generic cambie şi prin aceasta se face dovada existenței unei creanțe.
- ***Avansurile pentru prestări de servicii şi executări de lucrări*** - sunt sume de bani plătite, anticipat, unor furnizori de servicii şi lucrări şi pot îmbrăca forma de:

Avansurile se acordă sub forma unor împrumuturi sau a unor finanțări temporare, înainte ca datoria față de furnizori să existe, dând astfel, naştere la un drept de creanță asupra beneficiarului sumelor primite.

b. Creanțele în cadrul grupului - sunt generate de relațiile de decontare dintre societatea-mamă şi filiale.

c. Creanțe din interese de participare - reprezintă creanțele rezultate din relațiile de decontare ale întreprinderii cu întreprinderile în capitalul cărora deține *acțiuni sau alte titluri de valoare, fapt ce le asigură controlul acestora (exercitarea unei influențe semnificative).*

d. Alte creanțe - cuprind drepturile întreprinderii izvorâte din relațiile de decontare, cum ar fi: avansuri acordate personalului; sume de încasat de la bugetul statului, reprezentând obligații fiscale plătite în plus şi din subvenții; sume

de încasat de la asigurările şi protecția socială, precum şi de la alte organisme publice, plătite în plus; pagubele de recuperat de la debitori diverşi pe baza titlurilor executorii emise (hotărâri judecătoreşti, decizii de imputare, angajamente de plată).

e. Creanțele privind capitalul subscris şi nevărsat - reprezintă un drept de creanță asupra acționarilor sau asociaților, care au subscris să participe la constituirea sau mărirea capitalului social şi care nu au vărsat integral contribuția la care s-au angajat.

3. INVESTIȚIILE FINANCIARE PE TERMEN SCURT - numite şi titluri de plasament cuprind toate valorile economice care sunt echivalente de numerar, ce se convertesc uşor în bani.

Titlurile de plasament sau investițiile temporare - cuprind titlurile achiziționate în vederea revânzării, pentru realizarea unui câştig pe termen scurt, ca diferență între prețul de vânzare şi prețul de cumpărare al acestor titluri.

În structura investițiilor financiare pe termen scurt sunt cuprinse acțiunile altor întreprinderi, cotate şi necotate; obligațiunile proprii emise şi răscumpărate; obligațiunile altor întreprinderi cotate şi necotate, achiziționate de întreprindere în vederea revânzării, pentru obținerea unor venituri financiare pe termen scurt.

4. CASA ŞI CONTURILE LA BĂNCI - în acest capitol sunt delimitate:

a. Conturile la bănci - includ cecurile şi efectele comerciale primite de la clienți şi care urmează să fie încasate, sumele în curs de decontare şi disponibilitățile, în lei şi devize, din conturile bancare.

b. Casa - reprezintă numerarul, în lei şi valută, aflat în casieria întreprinderii.

c. Acreditivele - sunt disponibilități băneşti rezervate la bancă într-un cont distinct, la dispoziția unui furnizor.

d. Alte valori de trezorerie - sunt acele valori achiziționate şi deținute de unitate şi cuprind: *timbrele fiscale* şi *poştale*, *biletele de tratament* şi *odihnă*, *tichetele* şi *biletele de călătorie*, *bonurile valorice de carburanți* etc.

e. Avansurile de trezorerie - reprezintă sumele acordate unor salariați ai întreprinderii, care urmează să fie justificate prin efectuarea unor plăți în favoarea acesteia (achiziții de bunuri sau plata unor servicii, lucrări etc.), iar diferențele rămase necheltuite se restituie la casierie.

III- CHELTUIELI ÎN AVANS

Cheltuielile înregistrate în avans, numite şi *cheltuieli anticipate,* cuprind acele cheltuieli care se efectuează în cursul unui exercițiu financiar, dar care afectează costurile exercițiului următor, cum sunt: chiriile sau locațiile de gestiune achitate anticipat; plățile pentru abonamentele la diversele publicații; decontarea anticipată a primelor de asigurare pentru bunuri şi salariați; reparațiile capitale şi reviziile tehnice sau alte asemenea cheltuieli efectuate la imobilizările corporale, care se eşalonează pe mai multe exerciții financiare.

2.1.5. Delimitări şi definiții privind elementele componente ale pasivului bilanțier

Pasivul, prin componența sa, reflectă modul de finanțare a mijloacelor economice şi gradul de exigibilitate a surselor de finanțare. În raport de exigibilitatea surselor de finanțare, în pasivul bilanțului sunt delimitate patru grupe de elemente:

I. capital şi rezerve.

II. provizioane pentru riscuri şi cheltuieli; -

III. datorii
- datorii ce trebuie plătite într-o perioadă de un an;
- datorii ce trebuie plătite într-o perioadă mai mare de un an;

IV. Pasive de regularizare (venituri în avans);

I. CAPITALUL ŞI REZERVELE

Capitalul şi rezervele, numite şi *capital propriu*, constituie sursele de finanțare stabile şi reprezintă drepturile proprietarilor (acționarilor sau asociaților) asupra activelor unei întreprinderi, după deducerea tuturor datoriilor fiind structurate în bilanțul contabil pe şase capitole, astfel:

1. CAPITALUL - se constituie la înființarea societăților comerciale, prin aportul asociaților sau acționarilor sub formă de bani (numerar) sau sub formă de bunuri (natură). şi se delimitează în:

a. Capital subscris şi nevărsat, reflectă partea de capital angajată (subscrisă) de acționari sau asociați, dar care nu a fost pusă încă la dispoziția societății înființate.
b. Capital subscris şi vărsat, este partea din capitalul subscris care a fost pus efectiv la dispoziția societății.

2. PRIMELE DE CAPITAL - sunt determinate de operațiunile de creştere a capitalului prin noi emisiuni de acțiuni, fuziuni sau aporturi în natură şi cuprind:

a. Primele de emisiune - reprezintă diferența dintre valoarea nominală (inițială, de la înființarea societății) a acțiunilor şi părților sociale şi valoarea de vânzare a lor (prețul de emisiune), determinată de raportul cerere - ofertă de pe piață şi de faptul că noii acționari trebuie să plătească la intrarea în societate şi o cotă-parte din rezervele şi rezultatele acumulate de societate până la data respectivă.
b. Primele de fuziune - reprezintă excedentul dintre valoarea bunurilor primite prin fuziune şi valoarea (suma) cu care a crescut capitalul social al societății absorbante (valoarea nominală a acțiunilor emise cu ocazia fuziunii).
c. Primele de aport - apar în cazul creşterii capitalului social prin aport în natură şi reprezintă concret, excedentul dintre valoarea aporturilor în natură la capitalul social subscris şi valoarea nominală a acțiunilor emise (suma cu care a crescut capitalul social).
d. Primele de conversie a obligațiunilor în acțiuni - se determină ca diferență între valoarea împrumutului obținut prin emiterea şi vânzarea de obligațiuni, convertit în acțiuni şi valoarea nominală a acțiunilor emise.

3. REZERVE DIN REEVALUARE - este plusul de valoare rezultat din reevaluarea imobilizărilor corporale.

4. REZERVELE - sunt surse constituite, anual, prin repartizarea unor cote din profiturile exercițiilor financiare şi sunt delimitate patru categorii, astfel:

a. Rezervele legale - sunt destinate protejării capitalului, în situațiile în care unele exerciții financiare se încheie cu pierderi. Aceste rezerve se constituie în conformitate cu prevederile Legii nr.31/1990 privind societățile comerciale, potrivit cărora din beneficiile societății se va prelua în fiecare an cel puțin 5% pentru formarea fondului de rezervă, până când acesta atinge cel puțin a cincea parte din capitalul social.
b. Rezervele pentru acțiuni proprii - se constituie conform legii, în vederea utilizării pentru răscumpărarea unor acțiuni, cu scopul menținerii capitalului propriu.

c. Rezervele statutare sau contractuale - se constituie, conform prevederilor din actele constitutive ale societăților comerciale sau prin clauze contractuale, din profiturile nete (rămase după deducerea impozitului pe profit), în anii în care s-au obținut rezultate financiare bune şi au destinațiile hotărâte de adunările generale ale acționarilor sau asociaților (acoperirea pierderilor şi alte scopuri).
d. Alte rezerve - pot fi constituite facultativ pe seama profitului net, pentru acoperirea pierderilor sau pentru alte scopuri conform hotărârii adunărilor generale ale acționarilor sau asociaților, acestea nefiind prevăzute de lege sau actele constitutive ale societăților comerciale.

5. REZULTATUL REPORTAT - reprezintă, în principiu, rezultatul a cărei afectare financiară a fost amânată, respectiv profiturile sau pierderile din exercițiile anilor precedenți a căror repartizare sau acoperire a fost amânată de către adunarea generală a acționarilor sau asociaților.

6. REZULTATUL EXERCIȚIULUI - se determină ca diferență dintre veniturile şi cheltuielile întreprinderii, înregistrate în perioada unui an calendaristic (exercițiu financiar).

Rezultatul exercițiului poate fi favorabil sau nefavorabil, după cum veniturile au fost mai mari sau mai mici decât cheltuielile, îmbrăcând forma de profit şi respectiv de pierdere.

Profitul reprezintă o sursă proprie de finanțare până la repartizarea lui pe destinațiile legale de către adunarea generală a acționarilor sau asociaților.

Pierderea reprezintă rezultatul nefavorabil ce trebuie acoperit în exercițiile următoare. Este reflectată în bilanț cu semnul minus, micşorând astfel capitalurile proprii.

II. PROVIZIOANELE PENTRU RISCURI ŞI CHELTUIELI

Provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli reprezintă pasive (datorii) cu exigibilitate sau valoare incertă şi se constituie pe seama cheltuielilor la sfârşitul exercițiilor financiare, când anumite cheltuieli sau pierderi pot fi prevăzute sau estimate, fără a se cunoaşte mărimea lor exactă şi data efectuării lor. Deci aceste provizioane, care privesc ansamblul elementelor de activ, sunt destinate acoperirii de riscuri şi cheltuieli pe care evenimentele în curs de desfăşurare le fac posibile. Aceste provizioane se constituie pentru: litigii, când se constată posibilitatea pierderii unui proces în curs de desfăşurare; garanții acordate clienților; amenzi şi penalități, despăgubiri, daune şi alte datorii incerte.

III. DATORIILE

Numite şi capital străin, sunt sursele de finanțare externe puse la dispoziția unității, fie de bănci sau alte instituții financiare, fie de furnizori sau terți, pentru care unitatea trebuie să acorde o prestație sau un echivalent valoric. Reglementările contabile simplificate clasifică datoriile în:

- datoriile curente, numite şi datorii pe termen scurt – sunt acele obligații ce trebuie plătite într-o perioadă de până la un an.
- datoriile pe termen lung - reprezintă sume ce trebuie plătite într-o perioadă mai mare de un an.

În structura datoriilor curente şi pe termen lung se includ:

1. Împrumuturile şi datoriile asimilate - reprezintă obligațiile financiare ale întreprinderii provenite din:

a. Împrumuturile din emisiunea de obligațiuni - societățile comerciale care au nevoie de un împrumut pe termen lung, emit titluri de credit negociabile către public numite obligațiuni, pe care le vând direct sau prin instituții specializate (bursă). Cumpărătorii beneficiază de dobânzi sau prime stimulative până la rambursarea obligațiunilor (la termen sau eşalonat) către emitent.

b. Creditele bancare pe termen lung - sunt sume contractate de către întreprinderi de la bănci, pentru acoperirea temporară a nevoilor de surse.

c. Bunurile şi alte valori preluate în exploatare, depozit sau garanție - în această categorie sunt incluse obligațiile unei întreprinderi care a preluat de la altă întreprindere, cu care are relații de asociere sau de participare, bunuri economice în concesiune sau a beneficiat de brevete, licențe sau alte valori similare.

În categoria altor împrumuturi şi datorii similare se includ şi sumele primite sub formă de depozit şi garanții.

2. Datoriile comerciale - această categorie include datoriile izvorâte din relațiile comerciale – contractuale. În structura lor se includ furnizorii şi efectele de plătit.

a. Furnizorii, exprimă datoria unei întreprinderi care s-a aprovizionat cu bunuri şi servicii de la o altă întreprindere, numită furnizor, plata lor urmând să se facă ulterior.

b. Efectele de plătit, reprezintă titlurile de valoare (trate, bilete la ordin), care atestă obligația de plată a întreprinderii în cadrul relațiilor de decontare cu furnizorii.

3. Datoriile în cadrul grupului - reprezintă obligațiile datorate societăților din cadrul grupului din relațiile de decontare ale societății - mamă cu filialele sale (societățile - fiice).

4. Datoriile din interese de participare - reprezintă datoriile generate din relațiile de decontare ale întreprinderii cu societățile asociate (asocieri în participație).

5. Avansurile încasate în contul comenzilor -sume de la clienți, pentru livrarea ulterioară a unor bunuri, efectuarea de lucrări şi prestarea de servicii şi până la executarea comenzilor, sumele reprezentând o datorie față de clienți.

6. Alte datorii - în această categorie se cuprind obligațiile unei întreprinderi: - față de personal, - cu salariile şi alte drepturi asimilate; - față de organismele de asigurări sociale şi protecție socială, cu contribuțiile datorate; - față de bugetul de stat şi bugetele locale, cu impozitele şi taxele datorate; - față de acționari sau asociați cu capitalul retras şi dividendele de plată; - față de alți creditori diverşi.

IV. VENITURILE ÎN AVANS

Veniturile în avans reprezintă valorile încasate în perioada curentă, care sunt recunoscute ca venituri în exercițiile financiare următoare. În structura veniturilor în avans se includ:

1. Subvențiile pentru investiții - sunt surse de finanțare nerambursabile, alocate întreprinderii de la bugetul de stat sau de alte instituții, fiind destinate pentru achiziționarea sau producerea de echipamente sau alte bunuri de natura imobilizărilor, realizarea unor activități pe termen lung sau pentru acoperirea unor cheltuieli de natura investițiilor, care vizează acțiuni deosebite pentru economia națională, cum ar fi: crearea de noi locuri de muncă, protecția mediului înconjurător etc.

2. Veniturile înregistrate în avans - constau în sumele încasate în exercițiul curent, în vederea livrării de bunuri sau prestării unor servicii în exercițiile următoare, cum sunt: chiriile, abonamentele, primele de asigurare, locațiile de gestiune, vânzările de locuințe cu plata în rate etc, achitate cu anticipație, dar care sunt recunoscute ca venituri în exercițiile viitoare.

2.2. Contul de profit şi pierdere - imagine a performanței financiare a întreprinderii

2.2.1. Structura contului de profit şi pierdere

Activitățile întreprinderii, consumatoare de resurse (cheltuieli) şi producătoare de efecte economice (venituri) sunt analizate prin contul de profit şi pierdere, care evidențiază şi explică, într-o formă analitică, performanța întreprinderii prin prisma raporturilor de echilibru dintre cheltuieli şi venituri, potrivit relației:

REZULTAT = VENITURI – CHELTUIELI

Într-o accepție generală structurile contului de profit şi pierdere pot fi definite astfel:

- **Cheltuielile** desemnează angajarea şi utilizarea resurselor economice în cadrul activităților desfăşurate de întreprindere, fiind constituite, în principal din valori plătite sau de plătit pentru materiile prime, materialele şi mărfurile cumpărate, lucrările şi serviciile prestate de terți pentru nevoile întreprinderii, precum şi pentru angajamentele pe care aceasta a consimțit să le plătească;
- **Veniturile** exprimă bogăția dobândită din activitățile desfăşurate, respectiv resursele obținute, fiind constituite, în principal, din valorile primite sau de primit pentru bunurile vândute, lucrările executate şi serviciile prestate.

Cadrul general de întocmire şi prezentare a situațiilor financiare, elaborat de Comitetul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate (IASB), elementele contului de profit şi pierdere astfel:

- **veniturile** constituie creşteri ale beneficiilor economice, înregistrate pe parcursul perioadei contabile, sub formă de intrări sau creşteri ale activelor ori descreşteri ale datoriilor, care se concretizează în creşteri ale capitalului propriu, altele decât cele rezultate din contribuții ale acționarilor;
- **cheltuielile** constituie diminuări ale beneficiilor economice, înregistrate pe parcursul perioadei contabile, sub formă de ieşiri sau scăderi ale valorii activelor ori creşteri ale datoriilor, care se concretizează în reduceri ale capitalului propriu, altele decât cele rezultate din distribuirea acestora către acționari".

„Contul de profit şi pierdere", are în structura sa următoarele elemente: cifra de afaceri netă; veniturile şi cheltuielile generate de activitatea curentă şi extraordinară a întreprinderii; rezultatul curent (exploatare + financiar) şi extraordinar; impozitul pe profit; rezultatul exercițiului; rezultatul pe acțiune.

2.2.2. Veniturile

În funcție de activitatea care le generează, veniturile se grupează în:

1. Veniturile din exploatare - sunt reprezentate de veniturile legate de desfăşurarea normală, curentă a activității şi cuprind: venituri din vânzarea produselor, mărfurilor, lucrărilor executate şi serviciilor prestate; venituri din producția stocată (variația stocurilor); venituri din producția de imobilizări; venituri din subvenții de exploatare şi alte venituri de exploatare.

2. Veniturile financiare - rezultă din activitatea financiară a întreprinderii şi cuprind: venituri din investiții financiare; venituri din interese de participare; venituri din creanțe imobilizate; venituri din diferențe de curs valutar; venituri din dobânzi; venituri din sconturi obținute; alte venituri financiare.

3. Veniturile extraordinare - reprezintă acele venituri ce nu sunt legate de activitatea normală a întreprinderii şi cuprind veniturile din subvenții pentru evenimente extraordinare (calamități) şi altele similare.

2.2.3. Cheltuielile

În funcție de natura lor, cheltuielile întreprinderii se grupează pe feluri de activități, astfel:

1. Cheltuielile de exploatare - sunt generate de activitatea curentă a întreprinderii, ca parte a obiectului său de activitate, precum şi cele care derivă din acesta şi cuprind: cheltuieli cu materiile prime şi materialele consumabile; cheltuieli cu salariile, asigurările şi protecția socială; cheltuieli cu plata lucrărilor şi serviciilor prestate de terți; cheltuieli cu amortizările şi provizioanele; cheltuieli cu impozitele şi taxele şi alte cheltuieli de exploatare.

2. Cheltuielile financiare - sunt legate de activitatea financiară a întreprinderii şi cuprind: pierderi din creanțe legate de participații; cheltuieli privind investițiile financiare cedate; cheltuieli din diferențe de curs valutar; cheltuieli privind dobânzile aferente împrumuturilor primite; cheltuieli privind sconturile acordate clienților; alte cheltuieli financiare.

3. Cheltuielile extraordinare - cuprind acele cheltuieli care nu sunt legate de activitatea normală, curentă a întreprinderii şi se referă la cheltuieli privind calamitățile şi alte evenimente extraordinare, care nu apar în mod frecvent sau cu regularitate în activitatea unității, aşa cum ar fi exproprierile.

2.2.4. Rezultatul exercițiului financiar

Îmbracă forma de profit sau pierdere şi se stabileşte lunar, ca diferență între veniturile şi cheltuielile perioadei, indiferent de data încasării sau a plății lor.

Potrivit clasificației veniturilor şi cheltuielilor rezultatul exercițiului (profitul sau pierderea), cuprinde rezultatul curent, rezultatul extraordinar, impozitul pe profit şi rezultatul net al exercițiului financiar.

Rezultatul curent - reprezintă suma rezultatului din exploatare cu rezultatul financiar:

Rezultatul curent (profit/pierdere) = Rezultatul din exploatare + Rezultatul financiar

Rezultatul din exploatare (profit/pierdere) = Venituri din exploatare – Cheltuieli din exploatare

Rezultatul financiar (profit sau pierdere) = Venituri financiare – Cheltuieli financiare

Rezultatul extraordinar – se determină ca diferență între veniturile şi cheltuielile extraordinare, astfel:

Rezultatul extraordinar (profit / pierdere) = Venituri extraordinare – Cheltuieli extraordinare

Rezultatul brut al exercițiului – se determină prin însumarea algebrică a rezultatului curent cu rezultatul extraordinar, astfel:

Rezultatul brut al exercițiului (profit/pierdere) = Rezultatul curent + Rezultatul extraordinar

În cazul în care rezultatul brut al exercițiului îmbracă forma de profit, acesta se impozitează, potrivit legii. Prin deducerea din rezultatul brut (profit) a impozitului pe profit se obține rezultatul net al exercițiului sau profitul net, care este supus repartizării pe destinațiile prevăzute de dispozițiile legale şi cele hotărâte de adunarea generală a acționarilor sau asociaților.

2.3. Modificările bilanțului contabil

2.3.1. Modificările bilanțului prin prisma ecuației dublei reprezentări a patrimoniului

Tranzacțiile, evenimentele şi operațiile economice din activitatea întreprinderii produc modificări în volumul şi structura elementelor patrimoniale (grupate după *destinație* şi *proveniența* lor) şi astfel se influențează mărimea posturilor din bilanț, corespunzătoare elementelor respective.

Aceste modificări se prezintă fie sub formă de *creşteri*, fie sub formă de *micşorări*, dar se menține în permanență egalitatea bilanțieră:

ACTIV = PASIV

Operațiile economic-financiare, generate de activitatea unei întreprinderi, sunt de o mare diversitate, dar analizând efectul lor asupra elementelor bilanțiere, grupate după destinație şi proveniență, se pot încadra în unul din următoarele patru tipuri de modificări:

- Operații economice şi financiare care generează modificări în structura activelor;
  A + X – X = P
- Operații economice şi financiare care generează modificări în structura pasivelor;
  A = P + X – X
- Operații economice şi financiare care generează modificări în volumul activelor şi pasivelor, în sensul creşterii;
  A + X = P + X
- Operații economice şi financiare care generează modificări în volumul activelor şi pasivelor, în sensul micşorării;
  A – X = P - X

Pentru exemplificarea tipurilor de modificări privind activul şi pasivul bilanțier, se porneşte de la un bilanț inițial simplificat (redat în tabelul de mai jos), cu un număr redus de posturi, asupra căruia se operează influența unor operații economice şi financiare simple, care să determine cele patru tipuri de modificări, cu întocmirea după fiecare operație a unui nou bilanț, pornind de la bilanțul precedent, astfel:

BILANȚ INIȚIAL (formă simplificată)

Tabel nr. 3

ACTIV		PASIV	
Mijloace fixe	25.000	Capital	21.000
Materii prime	2.000	Prime legate de capital	800
Clienți	600	Rezerve	3.500
Conturi la bănci	1.500	Furnizori	2.900
Casa	20	Creditori	920
TOTAL ACTIV	**29.120**	**TOTAL PASIV**	**29.120**

Din datele acestui bilanț inițial rezultă că totalul activului este egal cu totalul pasivului, respectându-se astfel ecuația dublei reprezentări (A = P).

1. Operații economice şi financiare care generează modificări în structura activelor - aceste tipuri de operațiuni duc la creşterea unui element patrimonial de activ cu o anumită sumă, concomitent cu micşorarea unui alt element de activ cu aceeaşi sumă, fără ca totalul activului bilanțier să se modifice.

Exemplul 1 : *Se încasează prin casieria unității suma de 100 lei de la un client, reprezentând contravaloarea unor bunuri vândute anterior*.

Operația economică duce la o creştere a numerarului din casierie cu suma de 100 mii lei, concomitent cu o micşorare a creanțelor asupra creanțelor cu aceeaşi sumă. Totalul activului bilanțier rămâne nemodificat.

Modificările din structura activului, generate de operația de la exemplul 1, se reflectă în bilanț, astfel:

BILANȚ
întocmit după efectuarea operației de la exemplul 1

Tabel nr. 4

ACTIV	Valori inițiale	Modificări	Valori finale	PASIV	Valori inițiale	Modificări	Valori finale
Mijloace fixe	25.000		25.000	Capital	21.000		21.000
Materii prime	2.000		2.000	Prime legate de capital	800		800
Clienți	600	- 100	500	Rezerve	3.500		3.500
Conturi la bănci	1.500		1.500	Furnizori	2.900		2.900
Casa	20	+ 100	120	Creditori	920		920
TOTAL ACTIV	**29.120**	**0**	**29.120**	**TOTAL PASIV**	**29.120**		**29.120**

Concluzii ce se desprind după întocmirea bilanțului:

- *modificările în patrimoniu s-au reflectat numai în activul bilanțului, pasivul a rămas nemodificat;*
- *în activ a avut loc o micşorare la postul de bilanț „Clienți" cu suma de 100 lei, concomitent cu o creştere la postul de bilanț „Casa" cu aceeaşi sumă;*
- *totalul bilanțului a rămas nemodificat față de bilanțul inițial;*
- *notând cu A - activul, cu P - pasivul, cu x - modificările determinate de influența operației I, se constată că egalitatea bilanțieră se menține, aşa cum rezultă din următoarea ecuație de echilibru:*

A + x - x = P, respectiv: 29.120 + 100 - 100 = 29.120, deci: 29.120 = 29.120.

2. Operații economice şi financiare care generează modificări în structura pasivelor - aceste tipuri de operațiuni duc la o creştere a unui element patrimonial de pasiv cu o anumită sumă, concomitent cu micşorarea unui alt element patrimonial de pasiv cu aceeaşi sumă, totalul pasivului bilanțier rămânând neschimbat.

Exemplul 2: *Adunarea generală a acționarilor hotărăşte transferarea la rezerve a primelor legate de capital, în sumă de 600 mii lei*.

Operația economică duce la o micşorare a primelor legate de capital cu suma de 600 mii lei, concomitent cu creşterea rezervelor cu aceeaşi sumă. Totalul pasivului bilanțier rămâne nemodificat.

Modificările din structura pasivului, produse de operația de la exemplul II, se reflectă în bilanț astfel:

BILANȚ
întocmit după efectuarea operației de la exemplul 2

Tabel nr. 5

ACTIV	Valori inițiale	Modificări	Valori finale	PASIV	Valori inițiale	Modificări	Valori finale
Mijloace fixe	25.000		25.000	Capital	21.000		21.000
Materii prime	2.000		2.000	Prime legate de capital	800	- 600	200

Clienți	500		500	Rezerve	3.500	+ 600	4.100
Conturi la bănci	1.500		1.500	Furnizori	2.900		2.900
Casa	120		120	Creditori	920		920
TOTAL ACTIV	**29.120**		**29.120**	**TOTAL PASIV**	**29.120**	**0**	**29.120**

Concluzii ce se desprind după întocmirea bilanțului:

- *modificările în patrimoniu s-au reflectat numai în pasivul bilanțului, activul a rămas nemodificat;*
- *în pasiv a avut loc o micşorare a postului de bilanț „Prime legate de capital" cu suma de 600 , concomitent cu o creştere la postul de bilanț „Rezerve" cu aceeaşi sumă;*
- *totalul bilanțului a rămas nemodificat față de bilanțul precedent;*
- *egalitatea bilanțieră se menține şi după modificările(x) determinate de influența operației II, potrivit ecuației: A = P + x - x, respectiv: 29.120 = 29.120 + 600 - 600, deci: 29.120 = 29.120.*

3. Operații economice şi financiare care generează modificări în volumul activelor şi pasivelor în sensul creşterii - aceste operațiuni duc la creşterea unui element patrimonial de activ cu o anumită sumă, concomitent cu o creştere a unui element patrimonial de pasiv cu aceeaşi sumă. Totalul bilanțului creşte cu aceeaşi sumă.

Exemplul 3: *Întreprinderea se aprovizionează de la un furnizor cu materii prime, în sumă de 800 lei, care vor fi achitate ulterior*.

Operația economică duce la creşterea stocului de materii prime cu 800 mii lei, concomitent cu o creştere a datoriei față de furnizor cu aceeaşi sumă. Totalul bilanțului creşte cu suma de 800 mii lei.

Modificările în volumul bilanțului, produse de operația de la exemplul III, se reflectă astfel:

BILANȚ
întocmit după efectuarea operației de la exemplul 3

Tabel nr. 6

ACTIV	Valori inițiale	Modificări	Valori finale	PASIV	Valori inițiale	Modificări	Valori finale
Mijloace fixe	25.000		25.000	Capital	21.000		21.000
Materii prime	2.000	+ 800	2.800	Prime legate de capital	200		200
Clienți	500		500	Rezerve	4.100		4.100
Conturi la bănci	1.500		1.500	Furnizori	2.900	+800	3.700
Casa	120		120	Creditori	920		920
TOTAL ACTIV	**29.120**	**+ 800**	**29.920**	**TOTAL PASIV**	**29.120**	**+ 800**	**29.920**

Concluzii ce se desprind după întocmirea bilanțului:

- *modificările în patrimoniu s-au reflectat atât în activul, cât şi în pasivul bilanțului;*
- *în activ a avut loc o creştere la postul de bilanț „Materii prime" cu suma de 800 mii lei, iar în pasiv o creştere la postul de bilanț „Furnizori" cu aceeaşi sumă;*
- *totalul bilanțului creşte cu 800 mii lei față de bilanțul precedent;*
- *egalitatea bilanțieră se menține şi după modificările (x) determinate de influența operației 3, potrivit ecuației: A + x = P + x, respectiv: 29.120 + 800 = 29.120 + 800, deci: 29.920 = 29.920.*

4. Operații economice şi financiare care generează modificări în volumul activelor şi pasivelor în sensul micşorării - aceste operațiuni duc la micşorarea unui element patrimonial de activ, concomitent cu o micşorare a unui

alt element patrimonial de pasiv cu aceeaşi sumă. Totalul bilanțului se micşorează cu aceeaşi sumă.

Exemplul 4: *Se achită o datorie față de un furnizor din contul de la bancă, în sumă de 900 lei*.

Operația duce la o micşorare a disponibilităților băneşti de la bancă cu suma de 900 mii lei, concomitent cu o scădere a datoriilor față de furnizori cu aceeaşi sumă. Totalul bilanțului se micşorează cu aceeaşi sumă.

Modificările în volumul bilanțului, produse de operația de la exemplul IV, se reflectă astfel:

BILANȚ
întocmit după efectuarea operației de la exemplul 4

Tabel nr. 7

ACTIV	Valori inițiale	Modificări	Valori finale	PASIV	Valori inițiale	Modificări	Valori finale
Mijloace fixe	25.000		25.000	Capital	21.000		21.000
Materii prime	2.800		2.800	Prime legate de capital	200		200
Clienți	500		500	Rezerve	4.100		4.100
Conturi la bănci	1.500	- 900	600	Furnizori	3.700	-900	2.800
Casa	120		120	Creditori	920		920
TOTAL ACTIV	**29.920**	**-900**	**29.020**	**TOTAL PASIV**	**29.920**	**- 900**	**29.020**

Concluzii ce se desprind după întocmirea bilanțului:

- *modificările în patrimoniu s-au reflectat atât în activul, cât şi în pasivul bilanțului;*
- *în activ a avut loc o micşorare a postului de bilanț „Conturi la bănci" cu suma de 900 mii lei, iar în pasiv o micşorare la postul de bilanț „Furnizori" cu aceeaşi sumă;*
- *totalul bilanțului se micşorează cu suma de 900 mii lei față de bilanțul precedent;*
- *egalitatea bilanțieră se menține şi după modificările (x) determinate de influența operației 4, potrivit ecuației: A - x = P - x, respectiv: 29.920 - 900 = 29.920 - 900, deci: 29.020 = 29.020.*

Din cele prezentate mai sus, se desprind două tipuri de modificări ale bilanțului contabil, respectiv:

- **modificări de structură** - determinate de influența operațiilor economice şi financiare care produc modificări numai în structura activului şi pasivului, fără să influențeze totalul bilanțului;
- **modificări de volum** - determinate de influența operațiilor economice şi financiare care produc modificări atât în structura activului şi pasivului, cât şi în totalul (volumul) bilanțului.

Rezultă că, indiferent de modificările produse asupra activului şi pasivului întreprinderii, egalitatea bilanțieră se menține permanent deoarece, în cazul fiecărei operații economice s-a produs concomitent şi cu aceeaşi sumă o dublă modificare şi anume:

- de sens contrar, atunci când au fost influențate elemente din aceeaşi parte a bilanțului şi s-au anulat;
- de acelaşi sens, în cazul în care au fost influențate elemente din ambele părți ale bilanțului şi s-au adunat, respectiv scăzut din totalul bilanțului.

2.3.2. Modificările bilanțiere prin prisma ecuației structurilor legate de evaluarea poziției financiare a întreprinderii

Cele patru tipuri de modificări, analizate prin prisma ecuației generale a bilanțului „ACTIV = PASIV”, nu scot în evidență operațiunile care determină creşteri şi micşorări în situația netă a patrimoniului.

Pentru a răspunde acestei necesități, operațiile care modifică elementele patrimoniale din structurile bilanțului, direct legate de evaluarea *poziției financiare* a întreprinderii (active, capitaluri proprii şi datorii), sunt analizate prin intermediul ecuației bilanțiere de forma:

A = C + D

în care: A - activul patrimonial; C - capitalurile proprii (situația netă a patrimoniului);

D - datoriile.

Având în vedere posibilitatea creşterii şi micşorării celor trei categorii patrimoniale, matematic se înregistrează nouă tipuri de modificări ale bilanțului, astfel:

1. Modificări numai în activ de forma: A + x – x = C + D;
2. Modificări numai în capitalul propriu: A = (C + x – x) + D;
3. Modificări numai în datorii: A = C + (D + x – x);
4. Modificări în capitalul propriu, în sensul creşterii şi în datorii, în sensul micşorării: A = (C + x) + (D – x);
5. Modificări în capitalul propriu, în sensul micşorării şi în datorii, în sensul creşterii: A = (C – x) + (D + x);
6. Modificări în activ şi în capitalul propriu, în sensul creşterii: A + x = (C + x) + D;
7. Modificări în activ şi în datorii, în sensul creşterii: A + x = C + (D + x);
8. Modificări în activ şi în capitalul propriu, în sensul micşorării: A – x = (C – x) + D;
9. Modificări în activ şi în datorii, în sensul micşorării: A – x = C + (D – x);

CAPITOLUL III

MECANISMUL CONTABIL: ANALIZA, ÎNREGISTRAREA ŞI CONTROLUL TRANZACȚIILOR ÎN CONTURI

3.1. Contul şi dubla înregistrare

3.1.1. Noțiunea şi necesitatea contului

Modificările generate de influența tranzacțiilor, evenimentelor şi operațiilor economice asupra volumului şi structurii bunurilor economice şi surselor de finanțare, au fost prezentate în capitolul anterior cu ajutorul bilanțului contabil, întocmit, distinct, după fiecare din cele patru exemple de operații, pentru a se reda noua situație a elementelor patrimoniale de activ şi pasiv.

În practica contabilă însă, urmărirea neîntreruptă a modificărilor la care sunt supuse elementele bilanțului, nu poate fi realizată cu ajutorul acestuia, deoarece numărul mare de tranzacții, evenimente şi alte operații economice, generate zilnic de activitatea întreprinderii şi care produc modificări în volumul şi structura elementelor patrimoniale, fac imposibilă întocmirea unui bilanț distinct după fiecare modificare, pentru a reflecta noua situație.

De asemenea, dacă bilanțul contabil prezintă situația elementelor patrimoniale la momentul respectiv, aşa cum au fost modificate de la o operație economică la alta, nu poate reflecta însă evoluția tuturor modificărilor din perioada precedentă, întrucât în bilanț nu pot fi înregistrate toate tranzacțiile, evenimentele şi alte operații, care au influențat şi produs modificări în volumul şi structura activelor şi pasivelor bilanțiere.

În raport cu cele prezentate, contabilitatea trebuie să asigure pe lângă *prezentarea poziției financiare* a întreprinderii la un moment dat prin bilanțul contabil şi *evoluția modificărilor* produse zi de zi în masa patrimoniului, în sensul creşterii şi micşorării volumului şi structurii elementelor bilanțiere.

Pentru realizarea acestor necesități, s-a recurs la un procedeu specific metodei contabilității **CONTUL**, prin intermediul căruia se asigură urmărirea şi controlul atât a *existențelor*, cât şi a *modificărilor* care s-au produs în decursul unei perioade de gestiune asupra bunurilor economice şi surselor de finanțare.

Sintetizând, se poate desprinde următoarea **definiție**:

Contul este un procedeu specific al metodei contabilității care reflectă existența şi mişcarea fiecărui element patrimonial, ca efect al modificărilor produse de operațiile economice ce au loc într-o perioadă de gestiune (exercițiu financiar).

Acest procedeu a fost conceput de practica contabilă în aşa fel încât să preia existențele elementelor de activ şi pasiv din bilanțul inițial (soldul inițial de la începutul perioadei de gestiune), iar în cursul perioadei de gestiune înregistrează modificările intervenite în volumul şi structura acestora, pentru ca la sfârşitul perioadei să ofere situația elementelor patrimoniale, necesară întocmirii bilanțului final.

Deci, contul funcționează pe baza următoarei relații matematice:

Existențele inițiale + Creşteri – Micşorări = Existențele finale

Rezultă că, pentru fiecare element component al structurilor bilanțiere de activ, capitaluri şi datorii, se deschide câte un cont distinct în contabilitatea curentă, în care se înregistrează, pe bază de *documente*, existentul de la începutul perioadei de gestiune, precum şi modificările acestora (creşteri sau

micşorări), determinate de tranzacţiile, evenimentele şi alte operaţii din activitatea întreprinderii.

3.1.2. Funcţiile contului

Ca instrumente de lucru reprezentative ale contabilităţii, conturile trebuie să răspundă cerinţelor şi sarcinilor acesteia, îndeplinind următoarele funcţii:

1. Funcţia economică - constă în aceea că fiecare cont reflectă un anumit bun economic, sursă de finanţare, proces sau rezultat financiar, care determină însuşi ***conţinutul economic*** al contului respectiv.

2. Funcţia statistică - potrivit căreia informaţiile furnizate de conturi stau la baza determinării unor indicatori statistici, aşa cum ar fi volumul producţiei globale, al producţiei de marfă etc.

3. Funcţia de calcul - potrivit căreia pe baza datelor din conturi se calculează situaţia tuturor elementelor patrimoniale în diferite momente ale activităţii economice, precum şi costul producţiei, rezultatele financiare etc.

4. Funcţia de control - constă în faptul că datele şi informaţiile furnizate de conturi sunt folosite la controlul integrităţii elementelor patrimoniului întreprinderii.

5. Funcţia de grupare - constă în aceea că în contabilitatea curentă se deschid conturi pe elemente patrimoniale, grupate omogen, cum ar fi: bunurile economice, sursele de finanţare, procesele economice, etc.

6. Funcţia de sistematizare - constă în faptul că în fiecare cont se înregistrează, distinct, operaţiile economice care provoacă creşteri, de cele care determină micşorări ale aceluiaşi element.

7. Funcţia contabilă - este determinată de conţinutul economic al conturilor şi constă într-un anumit mod de înregistrare în cadrul lor a existenţelor iniţiale, creşterilor şi micşorărilor elementelor patrimoniale, după cum conturile respective s-au deschis pentru structurile de:

- *activ* şi atunci conturile respective au *funcţie contabilă de activ*;
- *pasiv* şi atunci conturile respective au *funcţie contabilă de pasiv*.

3.1.3. Forma şi structura contului

1. FORMA CONTULUI - înregistrând cele două categorii de modificări ale elementelor bilanţiere - creşteri şi micşorări - contul trebuie să aibă o anumită formă, care să îi permită reflectarea separată a celor două feluri de modificări, pentru cunoaşterea totalului fiecăreia dintre ele.

Deşi sunt cunoscute mai multe forme ale contului, cu timpul s-a ajuns la concluzia că formele care corespund cel mai bine necesităţilor de înregistrare a modificărilor sunt:

a. Forma bilaterală - numită şi clasică are două părţi alăturate şi opuse, sub formă de *balanţă* (litera „T")în care se înscriu două categorii de date informaţionale, respectiv: *date generale* şi *date specifice*.În figura nr. 1 prezentăm una din părţile formei bilaterale a contului.

Datele generale sunt formate din:			**Datele specifice:**
Data la care a avut loc operaţiunea economică	Documentele care stau la baza înregistrării operaţiei economice	Explicaţia operaţiei economice înregistrate	CREŞTERI SAU MICŞORĂRI, în funcţie de conţinutul economic al fiecărui cont

Fig. nr. 1 - Forma bilaterală a contului, una din părţi

Această formă are două dezavantaje:

- datele generale sunt înscrise în ambele părți ale contului, ceea ce necesită efort material şi uman în plus;
- nu oferă posibilitatea determinării existențelor patrimoniale (soldurile) după fiecare operație economică înregistrată în cont, aspect ce se poate face numai în afara contului, deci extracontabil.

b. Forma unilaterală - a fost concepută să înlăture dezavantajele formei bilaterale şi astfel datele generale sunt înscrise o singură dată, iar cele specifice sunt alăturate, în două coloane distincte. La acestea se mai adaugă o coloană în plus, în care se determină existențele elementelor patrimoniale în cont (soldurile).

Indiferent de forma contului, *bilaterală*, cu două părți alăturate sau *unilaterală*, cu două coloane distincte privind datele specifice, aceasta trebuie să asigure înregistrarea modificărilor elementelor patrimoniale.

Astfel, luând exemplul formei unilaterale, într-o coloană a contului se înregistrează creşterile, care se adună între ele, iar în coloana opusă se reflectă micşorările care, de asemenea, se adună între ele.

În stadiile timpurii ale contabilității, contul se prezenta din punct de vedere grafic sub forma unui tabel, respectiv sub forma unei situații liniare, în care se înşirau, în ordine cronologică, operațiunile economice care s-au desfăşurat şi care au avut ca efect modificarea în structură sau volum a elementului patrimonial respectiv, la sfârşitul fiecărei zile stabilindu-se existentul (soldul zilnic). Această variantă inițială a reprezentat „*forma aritmetică a contului*”. Prezentăm spre exemplificare forma aritmetică a contului „*Materii prime*”:

Contul „*Materii prime*”

Data	Explicația	Sume
01.01.2009	Existent în depozite (*sold inițial*)	+ 500.000
03.01.2009	Consumat pe baza bonului de consum nr.	- 490.000
04.01.2009	Intrat in baza facturii nr. ….si NIR nr…	+ 800.000
08.01.2009	Intrat in baza facturii nr. ….si NIR nr…	+ 600.000
03.01.2009	Consumat pe baza bonului de consum nr.	- 700.000
31.01.2009	Existent la finele lunii (*sold zilnic*)	710.000

Fig. nr. 2 – forrma aritmetica a contului

DEBIT (Existențe şi creşteri)				**CREDIT (Micşorări)**			
Date generale			**Date**	**Date generale**			**Date**
Data	**Doc.**	**Explicații**	**specifice**	**Data**	**Doc.**	**Explicații**	**specifice**
01.01	*PVI*	*Existent inițial (sold redeschidere)*	*500.000*	*03.01*	*BC*	*Consum materii prime*	*490.000*
04.01	*NIR*	*Recepționat materii prime*	*800.000*	*09.01*	*BC*	*Consum materii prime*	*700.000*
08.01	*NIR*	*Recepționat materii prime*	*600.000*			**RULAJ CREDITOR**	1.190.000
		RULAJ DEBITOR	1.400.000			**TOTAL SUME CREDITOARE**	1.190.000
		TOTAL SUME DEBITOARE	1.900.000			**SOLD FINAL DEBITOR**	710.000

Fig. nr. 3 - Structura contului 301 „Materii prime”, în forma grafică bilaterală

Date generale			DEBIT	CREDIT	SOLD
Data	**Doc.**	**Explicații**			
01.01	PVI	Existent inițial (sold redeschidere)	500.000	-	500.000
03.01	BC	Consum materii prime	-	490.000	10.000
04.01	NIR	Recepționat materii prime	800.000	-	810.000
08.01	NIR	Recepționat materii prime	600.000	-	1.410.000
09.01	BC	Consum materii prime	-	700.000	710.000
		RULAJ	1.400.000	1.190.000	-
		TOTAL SUME	1.900.000	1.190.000	710.000

Fig. nr. 4 - Structura contului 301 „Materii prime", în forma grafică unilaterală

Aşa după cum rezultă din figurile nr. 3 şi 4, formele contului sunt asemănătoare unor tabele cu două părți sau două coloane distincte pentru datele specifice (debit şi credit). În una din părți/coloană se înregistrează existentul inițial şi creşterile elementului bilanțier, pentru care s-a deschis contul respectiv, iar în cealaltă parte/coloană se înregistrează micşorările aceluiaşi element. Plecând de la structurile bilanțiere, cărora le aparțin elementele patrimoniale pentru care se deschid conturile, convențional s-a stabilit că pentru conturile de:

- **activ**, existențele inițiale şi creşterile să se înregistreze în partea/coloana stângă, numită *debit*, iar micşorările în partea/coloana dreaptă, numită *credit*,

- pasiv, existențele inițiale şi creşterile se înregistrează în partea/coloana dreaptă, numită *credit*, iar micşorările în partea/coloana stângă, numită *debit*.

Deci, înregistrările în conturi se fac în funcție de conținutul lor economic, respectiv conturi de activ, pentru bunuri economice şi conturi de pasiv, pentru surse de finanțare.

NOTĂ – Pentru efectuarea aplicațiilor didactice cu scop demonstrativ se va folosi forma abreviata a contului, sub forma literei T

Debit (D)	***Denumirea contului*** *(Simbol)*	**Credit (C)**

Fig. nr. 5 – forma schematică a contului sub forma literei T

D	***301 „Materii prime"***		**C**
Sid	500.000		
	800.000	490.000	
	600.000	700.000	
Rd	1.400.000	1.190.000	Rc
Tsd	1.900.000	1.190.000	Tsc
		710.000	Sfd

Fig. nr. 6 - Structura contului 301 "Materi prime" sub forma sintetică de T

2. STRUCTURA CONTULUI - este formată din următoarele elemente:

- ***a.*** *titlul sau denumirea contului;*
- ***b.*** *debitul şi creditul contului;*
- ***c.*** *rulajul contului;*
- ***d.*** *totalul sumelor;*
- ***e.*** *soldul contului;*
- ***f.*** *explicația operațiilor înregistrate în cont.*

a. Denumirea sau titlul contului - permite identificarea elementului patrimonial pentru care se deschide fiecare cont; exemplu: „*Materii prime*”, „*Casa*”, „*Produse finite*”, „*Clienți*”, „*Furnizori*” etc.

În afara denumirii contului, pentru a uşura munca în practica contabilă, fiecărui cont i s-a atribuit un simbol cifric; exemplu: simbolul *301* pentru contul „Materii prime”, *531* pentru contul „Casa” etc.

b. Debitul şi creditul contului - sunt denumiri convenționale care corespund celor două părți/coloane opuse ale contului, pentru separarea celor două tipuri de modificări (creşteri şi micşorări), astfel:

Debitul este partea/coloana din stânga a oricărui cont;

Creditul este partea/coloana din dreapta a oricărui cont;

Semnificația debitului şi creditului trebuie înțeleasă în raport cu conținutul său economic, care determină funcția contabilă a contului respectiv. Debitul şi creditul nu au aceeaşi semnificație la toate conturile, astfel:

- *dacă conturile sunt deschise pentru active* şi *cheltuieli*, debitul reprezintă existențele şi creşterile de active şi cheltuieli, iar creditul reprezintă micşorările de active şi cheltuieli pe o anumită perioadă;
- *dacă conturile sunt deschise pentru pasive* şi *venituri*, debitul reprezintă micşorările de pasive şi venituri, iar creditul reprezintă existențele şi creşterile de pasive şi venituri, pe o anumită perioadă.

c. Rulajul contului - reprezintă totalitatea sumelor înscrise în debitul sau creditul unui cont într-o perioadă de timp, ca urmare a creşterilor şi micşorărilor determinate de tranzacții şi alte operații economice şi financiare.

În funcție de cele două părți ale contului, se delimitează ***rulajul debitor*** şi ***rulajul creditor*** .

- **Rulajul debitor** reprezintă totalitatea înregistrărilor făcute pe partea de debit a unui cont într-o perioadă de gestiune.
- **Rulajul creditor** reprezintă totalitatea înregistrărilor făcute pe partea de credit a unui cont într-o perioadă de gestiune.

d. Total sume - acest element este format din existențele inițiale la care se adaugă rulajele debitoare şi creditoare şi astfel, se obține ***total sume debitoare*** şi ***total sume creditoare***.

e. Soldul contului - reprezintă *existentul valoric* la un moment dat al elementului patrimonial, pentru care s-a deschis contul respectiv. Acest moment poate fi momentul inițial (pentru care avem solduri inițiale) sau momentul final (pentru care avem solduri finale). Soldul final se stabileşte ca diferență între totalul sumelor debitoare şi totalul sumelor creditoare, preluând denumirea sumei cu totalul cel mai mare, respectiv: ***sold final debitor*** sau ***soldfinal creditor***, după caz.

Dacă *total sume debitoare* este egal cu *total sume creditoare*, contul nu are sold şi în acest caz poartă denumirea de *cont balansat* sau *cont soldat*.

f. Explicația operațiunii economice înregistrate – se preia din documentele justificative şi are caracter fie *descriptiv*, fie *contabil*.

Explicația descriptivă - presupune redarea pe scurt a operației economice; exemplu: „*recepționat mărfuri*”, „*încasări în numerar*”, „*plăți prin bancă*” etc.

Explicația contabilă - presupune ca în dreptul fiecărei sume înregistrate să se înscrie simbolul contului corespondent.

3.1.4. Regulile de funcționare a conturilor

Pentru stabilirea regulilor de funcționare a conturilor, se ia ca punct de plecare bilanțul.

Astfel, la începutul fiecărui exercițiu financiar, pe baza posturilor din bilanțul inițial se deschid conturile în contabilitatea curentă.

Un *bilanț inițial* nu este altceva decât un bilanț încheiat la finele exercițiului financiar precedent, care pentru exercițiul curent, la începutul acestuia, devine inițial.

În raport cu activul şi pasivul bilanțului, conturile se împart în două categorii fundamentale:

- conturi de activ - care preiau posturile din partea de activ a bilanțului şi reflectă existența şi mişcarea elementelor patrimoniale de activ;
- conturi de pasiv - care preiau posturile din partea de pasiv a bilanțului şi reflectă existența şi mişcarea elementelor patrimoniale de pasiv;

Din cele arătate, decurge **prima regulă** de funcționare a conturilor:

- ***conturile de activ încep să funcționeze prin debitare cu existențele inițiale (soldul inițial) din activul bilanțului inițial;***
- ***conturile de pasiv încep să funcționeze prin creditare cu existențele inițiale (soldul inițial) din pasivul bilanțului inițial.***

După ce s-au înscris existențele inițiale în conturi, se înregistrează cele două categorii de modificări, respectiv creşterile şi micşorările.

Creşterile se înscriu în partea în care s-au înscris existențele inițiale şi de aici **a doua regulă** de funcționare:

- ***conturile de activ se mai debitează cu creşterile de active şi cheltuieli, determinate de operațiile economice consemnate în documente;***
- ***conturile de pasiv se mai creditează cu creşterile de pasive şi venituri, determinate de operațiile economice consemnate în documente.***

După ce s-a stabilit partea contului în care se înregistrează creşterile, se deduce că în partea opusă se vor înregistra micşorările şi de aici cea **de-a treia regulă**:

- ***conturile de activ se creditează cu micşorările de active şi cheltuieli, determinate de operațiile economice consemnate în documente;***
- ***conturile de pasiv se debitează cu micşorările de pasive şi venituri, determinate de operațiile economice consemnate în documente.***

La anumite perioade de timp şi de regulă la sfârşitul exercițiului financiar, este necesar să se întocmească *bilanțul final*. Acesta se întocmeşte pe baza existențelor finale ale elementelor patrimoniale de activ şi pasiv, determinate în conturi cu ajutorul soldurilor, care se preiau în bilanțul final.

Cunoscând cele trei reguli descrise, se deduce şi a patra regulă, plecând de la relația de funcționare a conturilor, potrivit căreia:

Existențele inițiale	+	Creşteri	–	Micşorări	=	Existențele finale

Utilizând această relație se stabilesc soldurile finale, prin scăderea din *totalul sumelor* mai mari a *totalului sumelor* mai mici. Deoarece existențele inițiale plus rulajul creşterilor, din aceeaşi parte a contului, dau totalul sumelor cele mai mari, din care se scade rulajul micşorărilor, care reprezintă totalul sumelor mai mici, rezultă că soldul final va fi cel corespunzător existențelor inițiale, înscrise în debitul sau creditul contului, potrivit conținutului economic al contului (de activ sau de pasiv). Există şi cazul când totalul sumelor este egal şi atunci contul respectiv nu prezintă sold final, adică este *balansat* sau *soldat*.

Pe baza celor arătate mai sus se poate concluziona ***a patra regulă*** de funcționare a conturilor:

- ***conturile de activ pot prezenta numai sold final debitor sau sunt soldate;***
- ***conturile de pasiv pot prezenta numai sold final creditor sau sunt soldate.***

Din cele patru reguli prezentate rezultă **două reguli generale** de funcționare a conturilor, una pentru conturile de activ şi alta pentru cele de pasiv, astfel:

1. CONTURILE DE ACTIV :

- ***încep să funcționeze prin debitare cu existențele inițiale (soldurile inițiale), preluate din activul bilanțului inițial;***
- ***se mai debitează cu creşterile de active şi cheltuieli;***
- ***se creditează cu micşorările de active şi cheltuieli;***
- ***pot prezenta numai sold final debitor sau sunt soldate.***

2. CONTURILE DE PASIV:

- ***încep să funcționeze prin creditare cu existențele inițiale (soldurile inițiale), preluate din pasivul bilanțului inițial;***
- ***se mai creditează cu creşterile de pasive şi venituri;***
- ***se debitează cu micşorările de pasive şi venituri;***
- ***pot prezenta numai sold final creditor sau sunt soldate.***

Schematic regulile de funcționare ale conturilor sunt prezentate în figura

D	***Conturi de activ***	C
Sold inițial debitor (SID)		
Sporiri (+)	Reduceri (-)	
	Sold final debitor (SFD)	

D	***Conturi de pasiv***	C
		Sold inițial creditor (SIC)
Reduceri (-)		Sporiri (+)
Sold final creditor (SFC)		

Fig. nr. 7 – Reguli de funcționare a conturilor

Cele două reguli generale prezentate se aplică la majoritatea conturilor utilizate în contabilitate. Conturile care se supun numai uneia dintre aceste reguli se numesc **monofuncționale**.

În sistemul de contabilitate există şi conturi care nu se supun rigorilor numai uneia din cele două reguli generale. Ele încep să funcționeze fie prin debitare, fie prin creditare şi pot prezenta fie sold final debitor, fie sold final creditor. Aceste conturi sunt denumite conturi **bifuncționale**.

3.1.5. Dubla înregistrare şi corespondența conturilor

Dubla înregistrare sau contabilitatea în partidă dublă, reprezintă piatra de temelie a modului de gândire contabil. În stadiile timpurii ale contabilității a fost utilizată simpla înregistrare sau contabilitatea în partidă simplă, în varianta căreia înregistrarea operațiilor economice era efectuată cronologic, într-un singur cont, pe seama formei aritmetice a contului. Specific contabilității în partidă simplă, a fost înregistrarea zilnică a operațiilor economice, însă în conturi separate, izolate funcțional, fapt care a îngreunat permanent cunoaşterea în detaliu a operațiilor înregistrate şi exercitarea controlului curent asupra activității. Modul de înregistrare în partidă dublă a fost prezentat pentru prima dată de Luca Paciolo, cel considerat a fi, cel puțin la nivel teoretic, întemeietorul contabilității moderne. Trecerea de la simpla înregistrare la dubla înregistrare, a reprezentat un salt calitativ în conținutul

contabilității şi definirea complexă a rolului acesteia în unitățile patrimoniale, înregistrările contabile câştigând în realism, conformitate, fidelitate şi raționalitate.

Dubla înregistrare *este considerată un principiu de bază al contabilității şi presupune înregistrarea concomitentă şi cu aceeaşi sumă a oricărei operații economice, oricât de simplă ar fi, în cel puțin două conturi, unul care se debitează şi altul care se creditează. Conturile respective se numesc* ***conturi corespondente****.*

În raport de conținutul operațiunilor economice înregistrate şi de conținutul economic al conturilor, cele două conturi care iau parte la dubla înregistrare pot fi, fie ambele conturi de activ sau ambele de pasiv, fie unul de activ şi altul de pasiv. Pornind de la cele patru tipuri de modificări bilanțiere care pot fi generate de operațiile economice, se pot constitui în mod similar, patru tipuri fundamentale ale dublei înregistrări.

Primul tip fundamental al dublei înregistrări se formulează pornind de la modificarea de structură în activ, reprezentată prin ecuația **A + x - x = P**. Prin descompunerea bilanțului, cele două posturi bilanțiere sunt preluate de două conturi cu acelaşi nume. Deci, pe baza regulilor de funcționare ale conturilor, operația economică se va înregistra în două conturi, astfel:

- contul de activ afectat în sensul creşterii, se va debita pe baza regulii a doua de funcționare a conturilor;
- contul de activ afectat în sensul scăderii, se va credita pe baza regulii a treia de funcționare a conturilor.

Primul tip fundamental al dublei înregistrări, constă în înregistrarea operației economice concomitent **în debitul unui cont de activ şi în creditul altui cont tot de activ**. Operația economică a fost înregistrată în două conturi însă în sens invers, conform principiului dublei înregistrări.

Al doilea tip fundamental al dublei înregistrări se formulează pornind de la cel de-al doilea tip de modificare bilanțieră, de structură de pasiv, reprezentat prin ecuația **A = P + x - x**. Pe baza regulilor de funcționare ale conturilor, operația economică se va înregistra în două conturi, astfel:

- contul de pasiv care creşte, se va credita pe baza regulii a doua de funcționare a conturilor;
- contul de pasiv care scade, se va debita, pe baza regulii a treia de funcționare a conturilor.

Astfel, cel de al doilea tip fundamental al dublei înregistrări constă în înregistrarea operației economice, **concomitent în creditul unui cont de pasiv şi în debitul altui cont tot de pasiv**.

Al treilea tip fundamental al dublei înregistrări a operațiilor economice în conturi, porneşte de la al treilea tip de modificări bilanțiere, respectiv modificarea de volum în sensul creşterii, reprezentată prin ecuația **A + x = P + x**. Prin descompunerea bilanțului, cele două posturi bilanțiere sunt preluate de două conturi cu acelaşi nume, în care valoarea operației economice se va înregistra astfel:

- contul de activ care creşte, se va debita pe baza regulii a doua de funcționare a conturilor;
- contul de pasiv care creşte, se va credita pe baza regulii a doua de funcționare a conturilor.

Rezultă o dublă înregistrare, în sensul în care, operația a fost înregistrată în cel puțin două conturi şi în sens invers. Deci, cel de-al treilea tip fundamental al dublei înregistrări constă în înregistrarea operației economice, **concomitent în debitul unui cont de activ şi în creditul unui cont de pasiv**.

Al patrulea tip fundamental al dublei înregistrări a operațiilor economice în conturi porneşte de la al patrulea tip de modificare bilanțieră, respectiv modificarea de volum în sensul scăderii, reprezentată prin ecuația

A - x = P - x.

Prin descompunerea bilanțului, cele două posturi bilanțiere sunt preluate de două conturi cu acelaşi nume, în care valoarea operației economice se va înregistra astfel:

- contul de activ care scade, se va credita pe baza regulii a treia de funcționare a conturilor;
- contul de pasiv care scade, se va debita pe baza regulii a treia de funcționare a conturilor.

Cel de al patrulea tip fundamental al dublei înregistrări constă în înregistrarea operației economice, **concomitent în creditul unui cont de activ şi în debitul unui cont de pasiv**.

În unitățile patrimoniale, au loc însă şi operații economice complexe, care antrenează mai mult decât două elemente patrimoniale, fiind utilizate mai mult de două conturi, unele de activ, altele de pasiv. În aceste condiții, pornind de la tipurile fundamentale ale dublei înregistrări, se vor forma tipuri derivate ale acestora, astfel:

a.	+ cont activ	îi poate corespunde	- cont activ + cont pasiv

Deci, unei creşteri într-un cont de activ, adică unei debitări a unui cont de activ, îi corespunde o creditare a altui cont de activ sau o creditare a unui cont de pasiv.

b.	- cont activ	îi poate corespunde	+ cont activ - cont pasiv

Deci, unei scăderi într-un cont de activ, adică unei creditări a unui cont de activ, îi corespunde o debitare a unui cont de activ, sau o debitare a unui cont de pasiv.

c.	+ cont pasiv	îi poate corespunde	+ cont activ - cont pasiv

Deci, unei creşteri într-un cont de pasiv, adică unei creditări într-un cont de pasiv, îi corespunde o debitare într-un alt cont de pasiv, sau o debitare a unui cont de activ.

d.	- cont pasiv	îi poate corespunde	- cont activ + cont pasiv

Deci, unei scăderi într-un cont de pasiv, deci, unei debitări a unui cont de pasiv, îi corespunde o creditare a unui alt cont de pasiv, sau o creditare a unui cont de activ.

Dubla înregistrare a operațiilor economice în conturi, determină stabilirea unor importante legături reciproce între conturi, permițându-se verificarea exactității înregistrării operațiilor economice şi creşterea valorii informaționale a contabilității. Dubla înregistrare a operațiilor economice în conturi presupune un dublu calcul: pe de o parte un calcul al situației, al nivelului elementului patrimonial în urma operației economice ce a avut loc, iar pe de altă parte, un calcul al rezultatelor activității economice, respectiv influența activității economice desfăşurate asupra eficienței activității economice.

Corespondența conturilor

Cunoscând esența principiului dublei înregistrări se poate deduce rațional faptul că, în condițiile dublei înregistrări, conturile nu pot funcționa izolat, rupte unele de altele, între acestea stabilindu-se legături organice, intercondiționări şi corelații matematice solide. Legăturile care se stabilesc între conturi, în vederea înregistrării operațiilor economice, poartă denumirea de **corespondență a conturilor**, iar conturile care iau parte la aceste înregistrări se numesc **conturi corespondente**.

În condițiile contabilității în partidă dublă, toate conturile sunt corespondente, deoarece fundamentul principial al acesteia presupune înregistrarea oricărei operații economice în cel puțin două conturi. Corespondența conturilor se realizează pe baza raționamentului specific contabilității, pentru fiecare operație în parte. În raport de conținutul operațiilor economice care urmează a fi înregistrate şi de felul conturilor, corespondența poate fi:

a. corespondență între conturile de activ, în cadrul căreia un cont de activ se debitează şi un alt cont tot de activ se creditează (cu ajutorul unor astfel de corespondențe se înregistrează operațiunile economice care modifică structura activului);
b. corespondență între conturi de pasiv, în cadrul căreia un cont de pasiv se creditează şi un alt cont tot de pasiv se debitează (cu ajutorul unor astfel de corespondențe se înregistrează operațiunile economice care au ca efect modificări în structura pasivului bilanțului);
c. corespondență între conturi de activ şi conturi de pasiv, în care un cont de activ se debitează şi un cont de pasiv se creditează (cu ajutorul unor astfel de corespondențe se înregistrează operațiunile economice care au ca efect creşterea volumului patrimoniului);
d. corespondența între conturi de activ şi conturi de pasiv, în care un cont de activ se creditează şi un cont de pasiv se debitează (cu ajutorul acestor corespondențe se înregistrează operațiunile economice care au ca efect scăderea patrimoniului agentului economic).

La înregistrarea operațiunilor economice pot lua parte şi mai mult de două conturi, cu respectarea anumitor reguli. Astfel, unui cont care se debitează îi pot corespunde mai multe conturi care se creditează, cu condiția ca din punct de vedere valoric suma cu care se debitează contul în cauză să fie egală cu totalul sumelor conturilor care s-au creditat. În mod similar este posibil ca unui cont care se creditează să-i corespundă mai multe conturi care se debitează, însă cu respectarea aceleiaşi condiții, respectiv ca suma contului care se creditează să fie egală cu totalul sumelor conturilor care se debitează.

Pornind de la noțiunea de corespondență a conturilor, se ajunge la concluzia că în contabilitate, toate conturile sunt conturi corespondente. Există totuşi un număr relativ mic de conturi, care funcționează în partidă simplă, fără a avea calitatea de a fi conturi corespondente. Ele se numesc conturi speciale sau **conturi în afara bilanțului**.

Caracterul general al corespondenței conturilor nu trebuie înțeles în mod absolut. Este adevărat că cea mai mare parte din conturi sunt conturi corespondente, dar aceasta nu înseamnă că fiecare cont corespondează obligatoriu cu toate celelalte.

Caracteristica de bază a corespondenței conturilor este faptul că ea nu se stabileşte prin hotărârea personală a celor ce lucrează în contabilitate, ci este stabilită de o autoritate națională sau regională în drept (de regulă de Ministerul Finanțelor), fiind unică şi obligatorie pentru toți agenții economici.

3.2. Analiza contabilă a operațiunilor economico financiare

În vederea înregistrării corecte a operațiilor în conturi, trebuie întâi supuse unui proces de analiză contabilă.

Analiza contabilă constă în cercetarea fiecărei operații economice pe baza documentelor justificative şi descompunerea ei în elemente componente, în vederea stabilirii conturilor care se debitează şi a conturilor care se creditează. Deci, analiza contabilă are ca rezultat stabilirea conturilor ce sunt influențate de operațiile economice şi modul de influențare.

Practic, analiza contabilă presupune parcurgerea următoarelor cinci etape succesive:

1. **Determinarea naturii şi conținutului operației economice** - ceea ce presupune citirea cu atenție a documentului justificativ, pentru a înțelege conținutul operației economice care a avut loc.
2. **Precizarea modificărilor pe care le produce operația economică sau financiară în bilanț** referitoare la: elementul de activ şi de pasiv care se modifică; sensul modificărilor în cauză (creşteri sau micşorări de activ sau de pasiv) la posturile modificate: conținutul economic al acestora (cresc disponibilitățile băneşti ale întreprinderii la bancă, se micşorează numerarul din casieria întreprinderii, scade valoarea stocului de materiale existente în magazia întreprinderii, scad obligațiile întreprinderii față de furnizori etc. În această etapă se stabileşte în care din cele *patru tipuri* de modificări bilanțiere (când se foloseşte egalitatea dublei reprezentări a patrimoniului) sau *nouă tipuri* de modificări ale bilanțului (atunci când se foloseşte ecuația structurilor ce reflectă poziția financiară) se încadrează influența operației economice, după ce, în prealabil, s-au dedus concret aspectele referitoare la ce element patrimonial se modifică, în ce sens (creştere sau micşorare) şi cu ce sumă.
3. **Stabilirea conturilor corespondente** – după ce s-au stabilit elementele patrimoniale care se modifică, în această etapă se deduc conturile utilizate pentru înregistrarea fiecăruia dintre ele.
4. **Aplicarea regulilor de funcționare a conturilor** – în această etapă se aplică cele două reguli generale de funcționare a conturilor, pentru a se stabili părțile conturilor corespondente (debit sau credit), în care urmează să se înregistreze operația economică analizată.
5. **Întocmirea formulei contabile** – la finele analizei contabile, corespondența conturilor se redactează într-un anumit fel, care se numeşte *formulă contabilă*.

Pentru a exemplifica modul cum se efectuează analiza contabilă a unei operații economice sau financiare, să presupunem că întreprinderea restituie un credit pe termen scurt primit de la bancă în sumă de 1.800 lei, din disponibilul existent în cont la bancă. Parcurgând etapele analizei contabile a acestei operații economice rezultă următoarele:

a. *natura operației economice* este restituirea unui credit pe termen scurt primit de la bancă;

b. această operație economică *produce modificări* în ambele părți ale bilanțului şi anume: o scădere în activ la elementul “Conturi la bănci în lei”, care reprezintă o micşorare a disponibilului existent în contul întreprinderii la bancă în sumă de 1.800 lei, şi concomitent şi cu aceeaşi sumă, o micşorare în pasiv la elementul “Credite bancare pe termen scurt” care reprezintă o micşorare a obligațiilor întreprinderilor față de bancă privind creditele pe termen scurt primite;

c. conturile corespondente în care urmează a se înregistra operația economică analizată, vor fi deci, pentru micşorarea de activ, contul de activ 5121“Conturi la bănci în lei”, iar pentru micşorarea în pasiv, contul 5191“Credite bancare pe termen scurt”. Astfel, se stabileşte corespondența între contul de activ “Conturi la bănci în lei” şi contul de pasiv “Credite bancare pe termen scurt”.

d. potrivit regulilor de funcționare a conturilor, contul “Conturi la bănci în lei” fiind de activ şi având de înregistrat o scădere de activ, se va credita cu 1.800.000 lei, iar contul “Credite bancare pe termen scurt” fiind de pasiv şi având de înregistrat o scădere de pasiv, se va debita cu 1.800.000 lei.

Schematic, analiza acestei operații se prezintă astfel:

5121"Conturi la bănci în lei"	*A/P*	-	*C*
5191"Credite bancare pe termen scurt"	*P*	-	*D*

De unde rezultă că, potrivit particularităților dublei înregistrări, se stabileşte corespondența între debitul contului "Credite bancare pe termen scurt" şi creditul contului "Disponibil la bancă în lei" care se concretizează în următoarea formulă contabilă:

5191	=	*5121*	*1.800.*
"Credite bancare pe termen scurt"		*" Conturi la bănci în lei"*	

În conturi situația se prezintă astfel:

5121		5191	
D Disponibil la bancă în lei C		D Credite bancare pe termen scurt C	
	1.800	1.800	

Rezultă deci că scopul final al analizei contabile a fiecărei operații economice sau financiare îl constituie stabilirea corectă, rațională, exactă, în mod ştiințific a formulei contabile cu ajutorul căreia se reflectă operația respectivă în conturi.

3.3. Formula contabilă

3.3.1. Structura şi modul de descriere al formulei contabile

Formula **contabilă** este modalitatea de prezentare grafică a fiecărei operații economice în conturile corespondente, pe baza dublei înregistrări, sub formă de egalitate valorică.

Formula contabilă are următoarele părți componente:

- contul corespondent debitor (contul care se debitează), scris întotdeauna în partea stângă a egalității;
- contul corespondent creditor (contul care se creditează), scris întotdeauna în partea dreaptă a egalității;
- semnul „=" care reprezintă egalitatea valorică dintre sumele înscrise în conturile corespondente;
- sumele înscrise în conturile corespondente.

Formula contabilă poate fi scrisă în mai multe variante, pe care le exemplificăm printr-o operațiune reprezentând ***intrare de materii prime de la un furnizor, în valoare de 500.000 lei,*** astfel:

a.	500.000	301 „Materii prime"	=	401 „Furnizori"	500.000	
b.		301 „Materii prime"	=	401 „Furnizori"	500.000	500.000
c.	DEBIT	301 „Materii prime"		500.000		
	CREDIT	401 „Furnizori"		500.000		
d.		301 „Materii prime"	=	401 „Furnizori"	500.000	

Exemplul „d” reprezintă modul de scriere cel mai frecvent utilizat în contabilitatea curentă din România.

Dacă la elementele formulei contabile se adaugă şi alte elemente, cum sunt: data la care a avut loc operația economică, documentul justificativ care stă la baza operației şi explicația operației, se obține **articolul contabil**.

Înregistrarea operațiilor economico-financiare consemnate în documente în ordinea în care acestea au avut loc, sub formă de articole contabile poartă denumirea de **înregistrare cronologică**. În practică, această înregistrare se realizează cu ajutorul documentului de contabilitate denumit *Registrul-Jurnal*, care se prezintă sub formă de fişe sau foi volante.

Operațiunea de trecere a formulei contabile pe documentele primare, poartă denumirea de **contarea documentelor.**

Operațiile economico-financiare, după ce au fost înregistrate în ordine cronologică în Registrul-Jurnal, sunt grupate pe conturi distincte după natura lor, şi se înregistrează sistematic în documentul de contabilitate denumit *registrul “Cartea-Mare”,* care se prezintă sub formă de fişe deschise separat pentru fiecare cont al contabilității curente. La înregistrarea operațiilor economico-financiare în acest registru se foloseşte explicația contabilă.

3.3.2. Clasificarea formulelor contabile

Formulele contabile se clasifică în funcție de:

1. În funcție de numărul conturilor corespondente sunt:

a. ***Formulele contabile simple*** – se întâlnesc ori de câte ori se înregistrează în contabilitate operații economice simple, care generează modificări numai în două elemente patrimoniale şi cuprind două conturi corespondente;

Cont “X”	**=**	**Cont “Y”**	**suma**

b. ***Formule contabile compuse*** – se întâlnesc atunci când se înregistrează în contabilitate operații economice, care generează modificări în mai mult decât două elemente patrimoniale. Ele se prezintă în trei variante:

- cu un singur cont corespondent care se debitează şi două sau mai multe conturi care se creditează
- cu un singur cont corespondent care se creditează şi două sau mai multe conturi care se debitează.

c. ***Formule contabile complexe*** – se întâlnesc atunci când două sau mai multe conturi care se debitează şi două sau mai multe conturi care se creditează

Exemple formule contabile compuse :

- *Se achită datoria față de un furnizor, în sumă totală de 580.000 lei, din care: 550.000 lei din disponibilul de la bancă şi 30.000 lei din numerarul aflat în casierie.*

Furnizori	401	P	-	D
Conturi curente la bănci	5121	A/P	-	C
Casa	5311	A	-	C

Pentru această operație se întocmeşte următoarea formulă contabilă compusă:

401	**=**	**%**	**580.000**
„Furnizori”		**512**	**550.000**
		„Conturi curente la bănci”	
		531	**30.000**
		„Casa”	

- *Se cumpără de la un furnizor materii prime, în sumă de 500.000 lei şi mărfuri de 400.000 lei.*

Furnizori	401	P	+ D
Materii prime	301	A	+ C
Marfuri	371	A	+ C

Pentru această operație se întocmeşte formula contabilă, astfel:

%	**=**	**401**	**580.000**
301		„Furnizori”	**550.000**
„Materii prime”			
371			**30.000**
„Mărfuri”			

Observație : semnul „%” - se citeşte „la următoarele”

- *Se aprovizionează de la acelaşi furnizor materii prime, în sumă de 4.000.000 lei şi materiale consumabile, în sumă de 8.000.000 lei. Pentru suma de 10.000.000 lei s-a remis furnizorului un bilet la ordin, iar diferența de 2.000.000 lei se achită ulterior.*

Furnizori	401	P	+ C
Efecte de plătit	403	P	+ C
Materii prime	301	A	+ D
Marfuri	371	A	+ D

Formula contabilă va fi:

12.000.000	**%**	=	**%**	**12.000.000**
4.000.000	**301** „Materii prime”		**401** „Furnizori”	**2.000.000**
8.000.000	**302** „Materiale consumabile”		**403** „Efecte de plătit”	**10.000.000**

2. După scopul pentru care se întocmesc sunt:

a. *formule contabile de înregistrare curentă*, întocmite conform normelor şi instrumentelor de aplicare a planului de conturi, deci formule normale, corecte şi

b. *formule contabile de corectare*, numite şi *de stornare*, care la rândul lor pot fi:

b.1. Formulele de stornare în negru - presupun inversarea formulei contabile eronat întocmite şi apoi întocmirea formulei contabile corecte.

Exemplu:

- *Se face aprovizionarea cu materii prime de la un furnizor, în sumă de 500.000 lei.*

Inițial, pentru înregistrare s-a întocmit următoarea formulă contabilă eronată:

345	=	401	500.000
„Produse finite”		„Furnizori”	

Pentru corectare, se inversează această formulă contabilă,

401 „Furnizori”	=	345 „Produse finite”	500.000

după care se întocmeşte formula contabilă corectă:

301 “Materii prime”	=	401 „Furnizori”	500.000

Această modalitate de corectare prezintă dezavantajul că denaturează rulajele conturilor corespondente şi ca atare, în contabilitatea curentă nu se utilizează stornarea în negru.

b.2. Formulele contabile de stornare în roşu – au fost concepute pentru a înlătura dezavantajele stornării în negru. Acest tip de stornare presupune anularea unei formule contabile, efectuată anterior greşit, prin repetarea ei, dar cu sumele scrise cu o *culoare roşie* sau *în chenar*, după care se întocmeşte formula contabilă corectă.

Orice sumă înscrisă în cont cu o culoare roşie sau în chenar se scade, fiind cu semnul minus şi prin aceasta se anulează rulajele ireale.

Plecând de la exemplul precedent, când s-a întocmit formula contabilă eronată:

345 „Produse finite”	=	401 „Furnizori”	500.000

pentru corectare, se redactează aceeaşi formulă contabilă, dar cu suma în chenar

345 „Produse finite”	=	401 „Furnizori”	500.000

după care se întocmeşte formula contabilă corectă:

301 “Materii prime”	=	401 „Furnizori”	500.000

3.4. Planul de conturi şi clasificarea conturilor

3.4.1 Planul de conturi

Planul de conturi reprezintă un tablou al tuturor conturilor, în cadrul căruia fiecare cont, de diverse grade de cuprindere a elementelor patrimoniale, este delimitat printr-o denumire şi simbol cifric, încadrat într-o clasă şi grupă, în raport de un anumit criteriu de clasificare.

Planul de conturi general, utilizat în țara noastră de agenții economici, este structurat pe nouă clase de conturi astfel:

- clasa 1 - conturi de capitaluri;
- clasa 2 - conturi de imobilizări;
- clasa 3 - conturi de stocuri şi producție în curs de execuție;
- clasa 4 - conturi de terți;
- clasa 5 - conturi de trezorerie;

Conturile din clasele 1 - 5 sunt considerate conturi de bilanț, deoarece soldul final al acestora este reflectat în bilanțul contabil la sfârşitul exercițiului financiar.

- clasa 6 - conturi de cheltuieli;
- clasa 7 - conturi de venituri;

Conturile din clasele 6 - 7 sunt conturi de rezultate, întrucât pe baza lor se determină rezultatul financiar al întreprinderii, exprimat sub formă de profit sau pierdere.

- clasa 8 - conturi speciale;

Conturile speciale din clasa 8 reflectă, în special, elementele patrimoniale care nu se află în proprietatea întreprinderii şi nu sunt reflectate în bilanțul contabil.

- clasa 9 - conturi de gestiune.

Conturile de gestiune din clasa 9 servesc la calculul costului producției, lucrărilor executate şi serviciilor prestate de o întreprindere. Cu aceste conturi operează contabilitatea de gestiune, disciplină separată de contabilitatea generală (financiară).

Cele nouă clase de conturi sunt la rândul lor împărțite pe grupe de conturi, simbolizate cu două cifre.

Corespunzător celor trei sectoare de activitate ale economiei naționale: sectorul economic, sectorul investițiilor publice (de stat) şi sectorul financiar bancar, acesta se va diviza în trei cadre (subcadre) generale ale planurilor de conturi.

Codificarea sau simbolizarea cifrică a conturilor s-a făcut după metoda sistemului zecimal, potrivit căruia conturile folosite într-un sector de activitate al economiei naționale se împart în 10 clase, fiecare clasă poate să cuprindă maximum 10 grupe de conturi; fiecare grupă poate să cuprindă 10 conturi sintetice de gradul I, fiecare cont sintetic de gradul I se poate desfăşura pe 10 conturi sintetice de gradul II sau subconturi, fiecare cont sintetic de gradul II (subcont) se poate desfăşura pe 10 conturi de gradul III, şi aşa mai departe, în funcție de nevoile de detaliere a informațiilor furnizate de conturi.

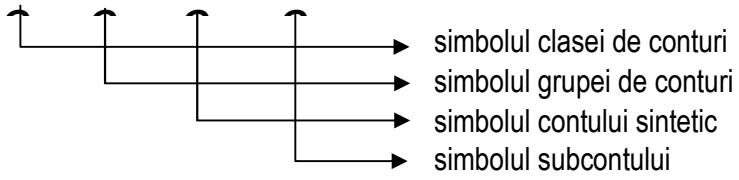
Clasele de conturi sunt simbolizate cu o cifră de la 1 la 9, clasa 0 (zero) nefiind utilizată.

Grupele de conturi din cadrul fiecărei clase sunt simbolizate cu două cifre: prima reprezentând simbolul clasei şi a doua simbolul grupei.

Conturile sintetice sunt simbolizate cu 3 cifre, primele două cifre reprezentând simbolul grupei şi a treia cifră reprezentând simbolul contului sintetic de gradul I.

Subconturile sunt simbolizate cu patru cifre, primele trei cifre reprezentând simbolul contului sintetic, iar a patra cifră reprezentând simbolul subcontului.

Schematic, logica determinării simbolului unui cont se prezintă astfel:



Pentru fiecare plan de conturi există ***instrucțiuni de aplicare*** a conturilor, prin care se reprezintă simbolul contului, funcția contabilă pentru fiecare cont, precum şi modul de desfăşurare a acestora în subconturi (analitice) pe feluri de elemente evidențiate.

Pe baza instrucțiunilor respective se asigură înregistrarea uniformă a fiecărui tip de operație economică, la toate unitățile de acelaşi tip şi organizarea unitară a contabilității curente.

Fiecare grupă conține simbolul cifric al conturilor şi denumirile acestora. Simbolurile diferă de la un plan de conturi la altul. Astfel, pentru agenții economici simbolurile conturilor, cuprinse în planul de conturi, sunt formate din trei sau patru cifre negrupate. Planurile de conturi sunt însoțite de reguli de funcționare pentru fiecare cont, prin care se precizează corespondențele posibile, atât pe debitul cât şi pe creditul contului, cu alte conturi din plan.

3.4.2. Clasificarea conturilor

Conturile se clasificate după trei criterii, astfel:

a. **După conținutul economico-financiar**, clasificarea conturilor are în vedere natura elementelor patrimoniale şi procesele economice pe care le reflectă. Din acest punct de vedere conturile sunt grupate în:
   - *conturi de bunuri economice,*
   - *conturi de surse,*
   - *conturi de procese economice (care cuprind contusile de venturi si contusile de cheltuieli)*
   - *conturi în afara bilanțului*

b. **După funcția contabilă**, conturile sunt pe trei grupe:
   - *conturi de activ;*
   - *conturi de pasiv;*
   - *conturi bifuncționale.*

c. **După sfera de cuprindere**, conturile se clasifică în:
   - *conturi sintetice;*
   - *conturi analitice.*

Conturile sintetice - sunt utilizate pentru înregistrarea în contabilitate a unor operațiuni economice individuale sau grupe de operațiuni cu conținut omogen şi cu însuşiri comune.

Conturile sintetice utilizează pentru înregistrare numai etalonul valoric şi se desfăşoară pe două categorii:

- *conturi sintetice de gradul I* - cu simbolul format din trei cifre şi au un conținut economic general;
- *conturi sintetice de gradul II* - cu simbolul format din patru cifre şi permit urmărirea în mai bună măsură a elementului patrimonial pe care îl reflectă.

Conturile analitice - detaliază conținutul economic al unor conturi sintetice, reflectând astfel diverse elemente specifice. Exemplificăm în acest sens contul sintetic de gradul I - 301 „Materii prime", care poate fi desfăşurat pe mai multe conturi analitice, deschise pe locurile de depozitare, existente în întreprindere. La rândul lor, conturile analitice, deschise pe locuri de depozitare, pot fi detaliate în conturi analitice de grad inferior pe sortimente de materii prime. Conturile analitice pot folosi alături de etalonul valoric şi etalonul natural sau cantitativ.

Conturile sintetice sunt conturile de bază ale contabilității curente, iar conturile analitice sunt cele care permit detalierea, dezvoltarea pe feluri, pe elemente componente de mijloace, procese, surse şi rezultate, ale conturilor sintetice. Numărul conturilor analitice în care poate fi desfăşurat un cont sintetic este determinat de natura mijloacelor, proceselor, surselor şi rezultatelor, precum şi de necesitățile de detaliere a cunoaşterii conținutului elementului evidențiat.

Regulile de funcționare ale conturilor sintetice sunt valabile şi pentru conturile analitice corespunzătoare, deoarece în ambele categorii se înregistrează aceleaşi elemente patrimoniale.

Legătura dintre conturi sintetice şi analiticele lor se stabileşte cu ajutorul corelațiilor valorice, astfel:

- ✓ *suma soldurilor inițiale ale conturilor analitice trebuie să fie egală cu soldul inițial al contului sintetic:*

$$Si\ cont\ sintetic = \sum Si\ conturi\ analitice$$

- ✓ *suma rulajelor debitoare ale conturilor analitice trebuie să fie egală cu rulajul debitor al contului sintetic:*

$$Rd\ cont\ sintetic = \sum Rd\ conturi\ analitice$$

- ✓ *suma rulajelor creditoare ale conturilor analitice trebuie să fie egală cu rulajul creditor al contului sintetic:*

$$Rc\ cont\ sintetic = \sum RC\ conturi\ analitice$$

- ✓ *suma soldurilor finale ale conturilor analitice trebuie să fie egală şi de acelaşi fel cu soldul contului sintetic:*

$$Sf\ cont\ sintetic = \sum Sf\ conturi\ analitice$$

CAPITOLUL IV
EVALUAREA PATRIMONIULUI ÎN CONTABILITATE

Evaluarea este procedeul metodei contabilității care constă în cuantificarea şi măsurarea în expresie valorică (etalon monetar) a mijloacelor materiale, creanțelor obligațiilor, costurilor, veniturilor, rezultatelor financiare şi a fiecărei operațiuni economice folosind prețurile

Prin intermediul banilor se exprimă valoarea elementelor patrimoniale, valoare care se poate concretiza în diferite forme de manifestare: ***costuri, prețuri, tarife.***

4.1. Forme şi reguli de evaluare

În funcție de modul de efectuare în timp a evaluării şi de scopul urmărit se disting două forme de evaluare: curentă şi periodică.

A. EVALUAREA CURENTĂ – se aplică în contabilitate în cursul perioadei de gestiune pentru a exprima valoric modificările determinate de operațiile economico-financiare asupra elementelor patrimoniale, atât în cadrul circuitului patrimonial intern, cât şi extern. La baza evaluării curente sau contabile, a elementelor patrimoniale stau o serie de reguli în funcție de momentul efectuării acesteia. Astfel:

1. La intrarea în patrimoniu, bunurile sunt evaluate şi înregistrate în contabilitate în funcție de modul de dobândire:

- ***bunurile dobândite cu titlu oneros*** se evaluează la ***costul de achiziție****;*
- ***bunurile rezultate din producția proprie*** se evaluează la ***costul de producție***;
- ***bunurile obținute cu titlu gratuit*** (prin donație)se evaluează la ***valoarea de utilitate***, în funcție de prețul pieței, starea, amplasarea, utilitatea acestora;
- ***bunurile economice primite cu titlu de aport în natură*** la constituirea unei societăți sau la majorarea capitalului acesteia se evaluează şi se înregistrează la ***valorile şi prețurile prevăzute în actul de evaluare sau în actul de constituire****.* Aceste valori sau prețuri sunt determinate prin expertiza specialiştilor, atestați în acest scop, şi se numesc ***valori de utilitate****;*
- ***creanțele şi datoriile*** sunt evaluate şi înregistrate în contabilitate la ***valoarea lor nominală,*** înscrisă în documente, care atestă dreptul de creanță sau datoria.
- ***disponibilitățile în devize*** se evaluează la ***cursul zilei****.*

Evaluarea la intrare se bazează pe principiul costului istoric

2. La ieşirea din patrimoniu, respectiv la darea în consum a unor elemente patrimoniale sau alte ieşiri, acestea se înregistrează, în principiu, la valoarea de intrare sau contabilă. Întrucât bunurile similare de natura stocurilor (de materii prime şi materiale consumabile, mărfuri, ambalaje), pot proveni din surse diferite, având astfel valori de intrare diferite, ele se evaluează şi se înregistrează în contabilitate prin aplicarea uneia din metodele:

- metoda costului mediu ponderat (CMP);
- metode bazate pe epuizarea loturilor (LIFO, FIFO);
- metode bazate pe costuri estimate (prestabilite) – metoda prețului standard.

1. Metoda costului mediu ponderat (CMP) constă în calcularea acestuia după fiecare intrare ca raport între valoarea totală a stocului inițial plus valoarea intrărilor şi cantitatea existentă din stocul inițial plus cantitățile intrate. Există două variante de determinare:

Varianta 1: CMP se calculează la sfârşitul lunii, conform relației:

$$CMP = \frac{\text{Valoarea stocului inițial} + \text{Valoarea stocurilor intrate în cursul lunii}}{\text{Cantitatea din stoc inițial} + \text{Cantitate intrată în cursul lunii}}$$

Această variantă este uşor de aplicat, întrucât toate ieşirile din timpul lunii sunt evaluate la costul mediu astfel calculat, o singură dată, la sfârşitul lunii.

Varianta 2 constă în faptul că fiecare ieşire din gestiune se evaluează la un cost mediu, determinat în prealabil.

Exemplu: O societate comercială are pe stoc la data de 01.08. a.c. 1000 kg materie primă, la cost de achiziție de 10 lei/kg. În timpul lunii se produc următoarele mişcări de stocuri:

05.08. - intrare în gestiune prin cumpărarea a 1000 kg la cost de achiziție de 1200 lei/kg;

15.08. - intrare în gestiune prin cumpărarea a 1200 kg la cost de achiziție de 800 lei/kg;

23.08. - ieşire din gestiune prin consum a 2500 kg.

Pentru a evalua ieşirea şi stocul final, vom proceda astfel:

$$CMP = \frac{(1000Kg \cdot 10lei/Kg) + (1000Kg \cdot 12lei/Kg + 1200Kg \cdot 8lei/Kg)}{1000Kg + (1000Kg + 1200Kg)}$$

$$= \frac{31.600lei}{3.200Kg} = 9,875lei/Kg$$

- ***valoarea ieşirii***:

2500 Kg x CMP = 2500 Kg x 987,5 lei = 2.468.750 lei

- stoc final:

$S_F = S_I + I - E$ = 1000 Kg + (1000 Kg + 1200 Kg) – 2500 Kg = 700 Kg

- ***valoarea stocului final***:

S_F x CMP = 700 Kg x 987,5 lei/Kg = 691.250 lei

2. Potrivit **metodei prima intrare – prima ieşire (FIFO)** bunurile ieşite din gestiune sunt evaluate la costul de achiziție al primei intrări (lot). Pe măsura epuizării lotului, bunurile ieşite din gestiune se evaluează la costul de achiziție al lotului următor, în ordine cronologică.

Conform datelor prezentate în exemplul anterior, vom determina prin metoda FIFO valoarea ieşirii de materii prime şi a stocului final.

Procedăm astfel:

Ieşirea de 2.500 kg este compusă din:

1000 Kg (stoc inițial) x 1000 lei/kg = 1.000.000 lei;

1000 Kg (prima intrare) x 1200 lei/kg = 1.200.000 lei;

500 Kg (a doua intrare) x 800 lei/kg = 400.000 lei.

Valoarea ieşirii = 2.600.000 lei

Valoarea stocului final = 700 kg x 500 lei/Kg (a doua intrare) = 560.000 lei

3. Potrivit **metodei ultima intrare – prima ieşire (LIFO)**, bunurile ieşite din gestiune sunt evaluate la costul de achiziție al primei intrări (lot). Pe măsura epuizării lotului, bunurile ieşite din gestiune se evaluează la costul de achiziție al lotului anterior, în ordine cronologică.

Pornind de la acelaşi exemplu, vom proceda astfel, în vederea determinării valorii ieşirii şi a stocului final:

Ieşirea: 2500 Kg, formată din:

1200 Kg (a doua intrare) x 800 lei/Kg = 960.000 lei;
1000 Kg (prima intrare) x 1200 lei/Kg = 1.200.000 lei;
300 Kg (stoc inițial) x 1000 lei/Kg = 300.000 lei

Valoarea ieşirii = 2.460.000 lei

Valoarea stocului final = 700 kg x 1.000 lei/kg = 700.000 lei

4. Metoda costului/prețului standard.

Prețul standard este un preț prestabilit ce constă în evaluarea şi înregistrarea stocurilor la prețurile fixe, stabilite anterior pe baza prețurilor medii ale stocurilor respective realizate în perioada precedentă. El *devine preț de înregistrare în contabilitate, cu condiția evidențierii distincte a diferențelor de preț față de costul de achiziție*.

Prețurile standard trebuie să fie actualizate periodic, cel puțin o dată pe an, în funcție de evoluția prețurilor şi de alți factori.

Diferențele de preț pot fi:

- *Favorabile*, când prețul standard este mai mare decât costul efectiv şi se înscriu în *roşu;*
- *Nefavorabile*, când prețul standard este mai mic decât costul efectiv şi se înscriu în *negru.*

Diferențele de preț stabilite la intrarea bunurilor în patrimoniu se repartizează şi se înregistrează proporțional, atât asupra valorii bunurilor ieşite, cât şi asupra stocurilor, cu ajutorul unui coeficient care se calculează astfel:

$$K = \frac{\text{Soldul inițial al diferențelor de preț} + \text{Diferențe de preț aferente intrărilor în cursul perioadei, cumulate de la începutul anului}}{\text{Sold inițial al stocurilor la preț de înregistrare} + \text{Valoarea intrărilor în cursul perioadei de preț de înregistrare cumulat de la începutul anului}}$$

Sau

$$K = \frac{\textbf{Si}\ \text{(cont de diferențe)} + \textbf{Rd.}\ \text{(cont de diferențe)}}{\textbf{Si}\ \text{(cont de stoc la preț de înregistrare)} + \textbf{Rd.}\ \text{(cont de stoc la preț de înregistrare)}}$$

Acest coeficient se aplică asupra valorii bunurilor ieşite din gestiune la preț de înregistrare, obținându-se, astfel, diferențele de preț aferente bunurilor ieşite.

B. EVALUAREA PERIODICĂ se efectuează în două momente principale:

1. la inventarierea elementelor patrimoniale – ***evaluare de inventar***;
2. cu prilejul întocmirii bilanțului contabil – ***evaluare bilanțieră.***

1. Evaluarea de inventar se face cu ocazia controlării prin inventar, cel puțin o dată la 12 luni. Ea se bazează pe ***valoarea de inventar*** denumită şi ***valoare actuală*** sau ***valoare de utilitate****.*

Valoarea de inventar (Vinv) se estimează în funcție de prețurile pieței, utilitatea bunurilor pentru economia întreprinderii, starea şi amplasarea bunurilor.

Creanțele şi datoriile sunt evaluate la valoarea probabilă de încasat, respectiv de plată.

Periodic se poate proceda la reevaluarea elementeor patrimoniale. Aceasta operatie consta in constă în modificarea şi înlocuirea valorilor de intrare (contabile) ale elementelor bilanțiere cu valoarea lor actuală (justa). Reevaluarea se efectuează, în principal, la imobilizările corporale iar diferența rezultată se reflectă în structurile de pasiv, în cadrul capitalurilor proprii, ca element distinct, denumit *„rezerve din reevaluare”* cu efect în creşterea sau diminuarea capitalurilor, după cum diferențele rezultate au fost pozitive sau negative.

În raport cu natura şi caracteristicile unor elemente patrimoniale, valoarea de inventar poate căpăta şi semnificații concrete, cum sunt:

- ***pentru imobilizări corporale şi necorporale***, valoarea de inventar este, de regulă, egală cu valoarea contabilă de intrare diminuată cu amortizarea cumulată până în momentul inventarierii;
- ***pentru stocuri****,* valoarea de inventar este egală cu valoarea ultimului lot intrat în stoc;
- ***pentru creanțe şi datorii***, valoarea de inventar este egală cu valoarea nominală, actualizată în funcție de termenii clauzelor din contract (dobânzi sau discount-uri), exclusiv TVA deductibilă şi TVA colectată;
- ***pentru valută, creanțe şi datorii exprimate în valută,*** valoarea de inventar este stabilită în funcție de cursul de schimb existent la sfârşitul anului contabil;
- ***pentru efecte comerciale negociate public, titluri imobilizate şi titluri de plasament,*** valoarea de la sfârşitul exercițiului financiar;
- ***pentru disponibilități băneşti****,* valoarea de inventar este egală cu valoarea contabilă (de intrare).

2. Evaluarea bilanțieră constituie o acțiune complexă. Se efectuează cu prilejul închiderii conturilor la sfârşitul exercițiului financiar, în vederea întocmirii bilanțului contabil. Pornind de la valoarea contabilă şi valoarea de inventar , cu ocazia întocmirii bilanțului intră în acțiune *principiul prudenței* în evaluarea şi decontarea elementelor patrimoniale. Astfel, se compară valoarea de inventar cu valoarea contabilă şi se reține valoarea cea mai mică în cazul activelor şi valoarea cea mai mare în cazul pasivelor.

Regulamentul de aplicare a Legii contabilității prevede:

- ***pentru elemente de activ***
  - ***diferențele constatate în plus***, între valoarea de inventar şi valoarea contabilă de intrare nu se înregistrează în contabilitate, aceste elemente menținându-se la valoarea lor de intrare.
  - ***diferențele constatate în minus*** între valoarea de inventar şi valoarea de intrare, se înregistrează în contabilitate pe seama amortizării dacă deprecierea este ireversibilă sau pe seama provizioanelor dacă deprecierea este reversibilă; valoarea acestor elemente menținându-se mai departe la valoarea de intrare.
- ***pentru elementele de pasiv:***
  - diferențele constatate în minus, între valoarea de inventar şi valoarea de intrare (contabilă) nu se înregistrează în

contabilitate, aceste elemente menținându-se la valoarea de intrare.

- diferențele constatate în plus între valoarea de inventar şi valoarea de intrare se înregistrează în contabilitate prin constituirea provizioanelor, valoarea acestor elemente menținându-se la valoarea de intrate.

4.2. Sistemul de prețuri şi tarife

Înregistrarea în contabilitate a elementelor patrimoniale se face la valori care reprezintă **costul, prețul** sau **tariful** produsului respectiv.

Costul reprezintă ansamblul cheltuielilor efectuate pentru obținerea unui bun, efectuarea unei lucrări, prestarea unui serviciu. Cu alte cuvinte, **costul** este suma eforturilor făcute de producător sau întreprinzător pentru obținerea unui bun.

Principalele categorii de costuri sunt:

1. ***costul de producție*** format din cheltuieli directe de producție şi cheltuieli indirecte de producție, repartizate rațional asupra bunurilor fabricate, lucrărilor executate, serviciilor prestate. În costul de producție nu se includ cheltuielile financiare şi cele excepționale.

2. ***costul complet*** este format din costul de producție la care se adaugă cheltuieli generale de administrație şi cheltuieli de desfacere;

3. ***cost de achiziție*** – prețul plătit la achiziția unui element patrimonial şi este format din prețul de facturare al furnizorului, taxele şi ambalajele nerecuperabile, cheltuielile de transport-aprovizionare şi alte cheltuieli incluse în factura furnizorului.

Prețul reprezintă echivalentul bănesc al valorii mărfurilor (bunurilor) ce fac obiectul schimbului pe piață. Prețul reprezintă suma de bani care se plăteşte pentru achiziția unei unități dintr-o marfă sau pentru obținerea unui serviciu sau a unei lucrări . Prețul se formează pe piață prin confruntarea cererii cu oferta bunului respectiv.

Pe traseul pe care îl parcurg bunurile (mărfurile) de la producător la consumatorul final se formează mai multe **categorii de prețuri:**

1. ***Prețul producătorului*** – prețul încasat de întreprinderea producătoare de bunuri, pentru lucrările executate şi serviciile prestate. Prețul producătorului este format din:

- costul complet al produselor livrate, lucrărilor executate, serviciilor prestate;
- profitul producătorului;
- accize pentru unele bunuri;
- TVA**.**

2. ***Prețul comerciantului*** (de comercializare) se formează la nivelul fiecărei verigi comerciale, până la consumatorul final. Sunt practicate două mari categorii de prețuri de comercializare a mărfurilor:

a.*prețul de vânzare cu ridicata* (en gross) sunt prețurile solicitate de angrosişti sau de societățile care comercializează mărfuri în loturi mari. Acest preț este format din:

- prețul producătorului sau prețul importatorului;
- adaosul comercial al verigii (angrosistului);
- TVA.

b.*prețul de vânzare cu amănuntul* (en detail) numit şi prețul detailiştilor, societăți comerciale care comercializează mărfuri cu amănuntul. Acest preț este format din:

- prețul de vânzare cu ridicata;
- adaosul comercial al detailistului;
- TVA

În acest stadiu, mărfurile ajung la consumatorii finali, care închid circuitul

economic al valorii de întrebuințare.

3. ***Prețul importatorului*** - este prețul aferent bunurilor sau mărfurilor din import, obținute de către stocurile comerciale importatoare. Elementele principale ale acestui preț sunt:

- prețul extern de import al bunului, transformat în lei la cursul oficial de schimb de la data intrării în vamă;
- cheltuieli de transport, asigurare, pază pe parcursul extern în devize;
- taxe şi comisioane vamale;
- accize;
- marja importatorului.

4. ***Prețul de achiziție*** este prețul acceptat de cumpărător la data achiziției unei structuri patrimoniale şi, în funcție de sursa de cumpărare, poate fi: ***preț cu ridicata*** sau ***preț cu amănuntul***.

Tariful este o categorie specială de preț, fiind legat cu precădere de tipul de activitate numit servicii. Serviciile se prestează în vederea satisfacerii unor necesități ale utilizatorului şi nu sunt înmagazinabile. Mecanismul de formare a tarifelor este asemănător cu cel al formării prețurilor.

În sistemul de gestiune al unităților economice din țara noastră, prețurile analizate mai sus, îşi particularizează forma operatorie în funcție de natura elementelor patrimoniale supuse evaluării. Astfel, practica financiar contabilă operează cu **prețul efectiv** sau **standard** de producție, **prețuri şi tarife unice, prețuri şi tarife diferențiate, prețuri şi tarife curente.**

În metodologia contabilă se utilizează, de asemenea, prețuri de decontare şi prețuri de înregistrare.

Prețurile de decontare sunt acelea la care sunt evaluate produsele livrate, lucrările executate, serviciile prestate către terți. Se împart în prețuri de decontare externă şi prețuri de decontare internă.

- ✓ ***prețurile de decontare internă*** intervin pentru cuantificarea fluxului de valori dintre subdiviziunile organizatorice ale întreprinderii;
- ✓ ***prețurile de decontare externă*** sunt practicate în evaluarea obiectului schimbului dintre două unități economice autonome. În funcție de sensul schimbului prețurile de decontare externă pot fi prețuri de cumpărare (achiziție) şi prețuri de vânzare (livrare).

Prețurile de înregistrare sunt folosite pentru exprimarea bănească a elementelor patrimoniale circumscrise în sfera obiectului contabilității şi sunt utilizate atunci când nevoile de evidență impun un alt preț decât cel efectiv. În acest caz: *prețul efectiv = prețul de înregistrare + abaterea.*

Totuşi evaluarea în contabilitate trebuie să se facă la **cost efectiv**, acesta reprezentând suma cheltuielilor ocazionate de achiziționarea, producția şi desfacerea bunurilor.

CAPITOLUL V

DOCUMENTUL – PROCEDEU DE BAZĂ AL METODEI CONTABILITĂȚII

5.1. Noțiunea, importanța şi conținutul documentelor

În efectuarea lucrărilor ei, contabilitatea respectă în mod obligatoriu două principii:

- Nici o operațiune economică sau financiară fără document;
- Nici o înregistrare contabilă fără document.

Documentul este un înscris care consemnează un fapt, un fenomen sau o acțiune care s-a produs sau urmează să se producă. Acesta serveşte la formalizarea în scris a unor fapte, fenomene sau decizii cu caracter economic care produc modificări ale patrimoniului.

Operațiile economico-financiare se consemnează în momentul efectuării lor în documente justificative.

Legea contabilității prevede: "orice operațiune patrimonială se consemnează în momentul efectuării ei într-un înscris care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ". Pe această cale se asigură datele de intrare în sistemul informațional contabil şi se fundamentează înregistrarea proprie contului.

Importanța documentelor poate fi apreciată în următoarele direcții:

- prin intermediul documentelor, contabilitatea ***cuprinde întreaga activitate*** a unităților, şi anume: existența, mişcarea şi modificarea mijloacelor economice şi a surselor lor, întregul circuit economic, rezultatele activității desfăşurate;
- documentele justificative ***constituie baza înregistrărilor în contabilitate,*** contribuind la stabilirea unei legături organice între toate formele evidenței economice;
- ***constituie suport pentru verificarea gestiunilor***, deoarece cu ajutorul lor se stabileşte răspunderea persoanelor cărora li se încredințează spre păstrare şi folosire mijloace economice, justificându-se existența şi mişcarea acestora;
- ***servesc ca bază pentru efectuarea reviziilor***, adică a constatării lipsurilor, cheltuielilor ilegale, a folosirii neeconomicoase a mijloacelor economice, a respectării disciplinei financiare şi de decontare;
- ***furnizează informații organelor de conducere*** ale unității în vederea conducerii operative a proceselor de producție, aprovizionare şi desfacere;
- ***importanță juridică***, fiind folosite ca mijloc de probă în justiție pentru stabilirea adevărului.

Din cele prezentate se pot desprinde câteva din **funcțiile documentelor**:

- funcția de consemnare, cantitativă şi valorică, în cifre şi litere a operațiunilor economice efectuate în cadrul unității patrimoniale;
- funcția de document (act) justificativ, care stă la baza înregistrărilor în contabilitate ;
- funcția de control, indiferent de forma în care se realizează şi de scopul propus;

- funcția de asigurare a integrității patrimoniale, atât din punct de vedere al existenței ca atare a bunurilor economice, naşterii drepturilor şi obligațiilor etc., cât şi din punct de vedere al responsabilității administrației patrimoniului;
- funcția de calculație permite calculul costurilor şi rezultatelor;
- funcția juridică reflectă momentul naşterii unor drepturi şi obligații.

Conținutul documentelor justificative este diferit în funcție de caracterul operațiunilor economice înregistrate în ele. În orice caz, documentele de evidență conțin două feluri de elemente: *elemente comune* şi *elemente specifice*.

♦ ***Elementele comune*** tuturor operațiilor economice sunt de regulă imprimate şi trebuie să le conțină toate felurile de documente:

- denumirea documentului (factură, chitanță, bon de consum etc.);
- denumirea unității emitente;
- adresa unității emitente;
- compartimentul care a întocmit documentul;
- menționarea părților care participă la efectuarea operației;
- data întocmirii documentului;
- numărul de ordine al documentului şi data întocmirii acestuia;
- conținutul operației economice sau financiare şi justificarea ei;
- datele cantitative şi valorice;
- semnăturile persoanelor care răspund de legalitatea operației consemnate în document;
- alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiilor în documentele justificative.

♦ ***Elementele specifice*** se referă la precizarea unor informații care se regăsesc numai în acel document. Ele diferă de la o categorie de documente la alta şi asigură detalierea operației consemnate. De exemplu, factura conține ca elemente specifice date referitoare la comandă, contract, aviz de însoțire, document de transport, conturi la bănci ale părților, etc.

Documentele leagă organic între ele cele trei forme ale evidenței economice:

- evidența operativă,
- evidența statistică,
- contabilitatea generală şi managerială.

Pentru înregistrarea unor operații, cele trei forme ale evidenței economice folosesc, în unele cazuri, aceleaşi documente. Documentele economice nu se pot confunda cu nici una din cele trei forme ale evidenței economice; caracterul de evidență economică este dobândit după un început de organizare şi prelucrare a documentelor contabile.

5.2. Clasificarea documentelor

În practica unităților patrimoniale sunt utilizate numeroase şi variate documente, în raport cu operațiile economice pe care le consemnează. În funcție de trăsăturile caracteristice ale acestora, documentele se clasifică după mai multe criterii:

a. După natura operațiilor economice pe care le consemnează documentele economice se împart în:

- ***documente privind imobilizările corporale, necorporale şi financiare*** (Ex. bon de mişcare a mijloacelor fixe, Proces verbal de predare primire, Proces verbal de scoatere din funcțiune etc.);

- ***documente privind activele circulante materiale*** (Ex. nota de recepție şi constatare diferențe, bon de predate – transfer – restituire, bon de consum, fişa limita de consum);
- ***documente privind disponibilitățile băneşti*** (Ex. chitanța, dispoziția de plată/încasare);
- ***documente privind salariile şi alte drepturi cuvenite angajaților*** (Ex. statul de salarii, lista de avans chenzinal, Ordin de deplasare etc.);
- ***documente privind vânzările*** (Ex. factura, aviz de însoțire a mărfii, dispoziția de livrare etc.)

b. După locul unde se întocmesc şi circulă, se deosebesc:

- ***documente interne –*** se întocmesc în interiorul unității patrimoniale şi circulâ fie numai în interiorul acesteia, fie către exterior (Ex. bonul de consum, bonul de lucru – se întocmesc şi rămân în interiorul unității patrimoniale; factura, cecul în numerar, chitanțele etc. – se întocmesc în interiorul unității patrimoniale, dar circulă în afara ei, în totalitate sau doar un exemplar);
- ***documente externe –*** sunt acele documente primite de unitate de la alte unități cu care se află în raporturi contractuale (Ex. factura de la furnizor, extrasul de cont);

c. După numărul operațiilor economice pe care le cuprind, documentele se împart în două grupe :

- ***documente singulare*** – sunt documentele care oglindesc o singură operațiune economică, înregistrată pentru prima dată în acel document *(Ex. factura, cecul, chitanța);*
- ***documente centralizatoare sau cumulative*** – cuprind operații de acelaşi fel culese din mai multe documente primare *(Ex. centralizatorul consumurilor de materiale, centralizatorul vânzărilor);*

d. După caracterul şi funcția pe care o îndeplinesc, documentele economice se împart în:

- ***documente de dispoziție*** – sunt acele documente care conțin ordinul de efectuare a unei operațiuni economice, precum şi indicațiile necesare executării ei. Aceste documente nu fac dovada executării efective a operației respective, şi, de aceea, nu pot servi ca bază a înregistrărilor în contabilitate *(Ex. comanda, dispoziția de livrare);*
- ***documente de execuție*** *sau justificative* – sunt acele documente prin care se face dovada executării operației consemnate. Spre deosebire de documentele de dispoziție, acestea stau la baza înregistrărilor în contabilitate *(Ex. factura (justifică încasarea sau plata unei sume de bani), bonul de consum, proces verbal de recepție).* Înregistrarea în contabilitate a operațiilor economice se face numai pe baza documentelor justificative;
- ***documente mixte*** *(combinate)* – sunt acele documente care reunesc însuşirile documentelor de dispoziție şi a celor de execuție *(Ex. bonul de consum de materiale este inițial un document de dispoziție prin care se dispune eliberarea materialelor din depozit, iar când este completat cu mențiuni privind eliberarea şi primirea materialelor devine document de execuție);*
- ***documente contabile*** – se întocmesc de către compartimentul de contabilitate pentru înregistrarea operațiilor în contabilitate sau pentru a evidenția elementele patrimoniale *(Ex. nota contabilă, fişa de cont etc.);*

e. După sfera de aplicare, documentele se grupează în:

- ***documente de uz general (comune)* –** care au o formă şi text prestabilite, fiind obligatorii pentru toate categoriile de utilizatori din economia națională (Ex. factura, chitanța, nota de recepție şi constatare de diferențe, etc.);
- ***documente specifice* –** sunt acele documente care se utilizează în anumite ramuri ale economiei, fiind determinate de particularitățile acestora - pentru industrie, agricultură, trezoreria statului (Ex. actul de fătare, fişa consumului de furaje – agricultură; contractul de antrepriză – construcții etc.);

f. După forma de prezentare pot exista:

- ***documente tipizate* –** se întocmesc pe formulare tip, strict determinate, a căror folosire este obligatorie. Din această categorie fac parte toate documentele generale sau comune care se folosesc de către unitățile patrimoniale. Regulamentul de aplicare a Legii contabilității cuprinde Nomenclatorul privind modelele registrelor şi formularelor tipizate comune privind activitatea financiară şi contabilă.
- ***documentele netipizate* –** se întocmesc, fie pe formulare specifice fiecărei ramuri economice, fie pe hârtie simplă, fără a avea un format tip, dinainte stabilit.

g. După regimul de tipărire şi folosire a formularelor utilizate la întocmirea documentelor, se disting:

- ***documente întocmite pe formulare cu regim special* –** sunt acelea pentru care există dispoziții şi precizări exprese privind modul de completare, circulație şi păstrare. Principalele categorii de formulare pentru documente cu regim special sunt: chitanțele şi chitanțele fiscale, cecurile, efectele de comerț, avizele de însoțire, facturile, foile de parcurs, buletinele de cântărire – analiză pentru valori materiale, cartelele şi bonurile de masă, borderourile de achiziții.
- ***documentele întocmite pe formulare cu reglementări exprese de tipărire, gestionare, numerotare, folosire şi justificare -*** sunt imprimatele cu valoare nominală (mărci poştale, timbre fiscale, bilete de călătorie, bilete de intrare, etc.); bonurile cantități fixe de carburanți; certificatele medicale; carnetele de muncă; autorizațiile de funcționare; certificatele de înmatriculare; permisele de călătorie, etc.
- ***documentele întocmite pe formulare cu regim uzual* –** nu sunt supuse anumitor restricții privind tipărirea, numerotarea, gestionarea, folosirea şi justificarea lor. În această categorie intră toate documentele necuprinse în primele două categorii.

h. După momentul întocmirii şi rolul pe care-l îndeplinesc în cadrul sistemului informațional contabil, documentele se împart în:

- ***documente primare* -** sunt acele documente care se întocmesc la locul şi în momentul producerii operației. Ele constituie piese de bază ale contabilității. Prin semnarea lor de către persoanele care le-au întocmit, verificat şi înregistrat, ele asigură certitudinea şi realitatea înfăptuirii operațiilor consemnate;
- ***documentele secundare*** – se întocmesc pe baza documentelor primare sau concomitent cu acestea şi asigură pregătirea datelor în vederea prelucrării lor.

5.3. Registrele de contabilitate

Registrele de contabilitate sunt documentele prin care întreprinderea evidențiază cronologic şi sistematic operațiile economice din documentele justificative. Acestea sunt:

1. Registrul-jurnal; este un document contabil obligatoriu în care se înregistrează zilnic, în mod cronologic, operație cu operație, fără spații libere, toate modificările patrimoniului unității şi serveşte ca probă în litigii. Este un document tipizat format A4, ce se întocmeşte într-un singur exemplar, de către regiile autonome, societățile comerciale, instituțiile publice, unitățile cooperatiste, asociațiile şi celelalte persoane juridice, după ce a fost numerotat, şnuruit, certificat şi parafat. Acest registru se parafează de către organele în drept, la începerea activității unității, precum şi ori de câte ori este cazul.

Operațiunile de aceeaşi natură, realizate în acelaşi loc de activitate (atelier, secție, etc.) şi în cursul aceleiaşi zile, pot fi înregistrate într-un document centralizator care, la rândul său, stă la baza înregistrării în registrul jurnal.

Registrul jurnal se poate prezenta sub două forme:

- registrul - jurnal general;
- registrul - jurnal auxiliar, pentru operațiunile de casă şi bancă, decontările cu furnizorii, situația încasării - achitării facturilor, situația avansurilor spre decontare; toate acestea sunt folosite de unitățile patrimoniale care au un volum mare de operațiuni de înregistrat.

Acest registru serveşte pentru înregistrarea cronologică a mişcării elementelor patrimoniale şi ca probă în soluționarea litigiilor. De asemenea, prin intermediul lui se face o primă verificare cu balanța sintetică, în sensul că totalul registrului jurnal trebuie să corespundă cu totalul rulajelor debitoare, respectiv creditoare, din balanța conturilor sintetice, întocmită pentru luna curentă.

În situația în care unitatea foloseşte registre auxiliare, totalul acestora se înscrie în registrul jurnal general, periodic, de regulă lunar. Fiind un document de înregistrare contabilă el nu circulă între compartimente, sau în afara unității. Se arhivează temporar, pe timp de un an, către serviciul, biroul sau compartimentul de contabilitate, după care se depune la arhiva unității patrimoniale împreună cu documentele justificative care au stat la baza întocmirii lui.

Unitatea ..... *Nr. pag...*

REGISTRUL - JURNAL

Nr. crt.	*Data înreg.*	*Documentul (fel, nr. data)*	*Explicaţii*	*Simbol conturi*		***Sume***	
				D	C	Debitoare	Creditoare
1	2	3	4	5	6	7	8
			De reportat				

Întocmit,
Verificat,

Fig. nr. 8 – formular registru jurnal

Registrul - jurnal de încasări şi plăți se întocmeşte de către agenții economici, persoane fizice şi asociațiile familiale. El serveşte ca document de înregistrare operativă a încasărilor şi plăților pe baza actelor justificative şi ca document de stabilire a situației financiare a agentului economic respectiv.

În registrul de încasări şi plăți se înregistrează nu numai operațiunile în numerar, ci şi cele efectuate prin contul de decontare de la bancă (indiferent dacă a avut loc încasarea sau plata efectivă). Acest registru se numerotează şi se şnuruieşte, se vizează de către organul fiscal la începerea activității, precum şi ori de câte ori este cazul.

Unitatea .....
Nr. pag...

Registrul jurnal de încasări şi plăți

Nr. crt.	*Data*	*Documentul*	*Felul operației*	*Încasări*	*Plăți*
1	2	3	4	5	6

Fig. nr. 9 – formular registru jurnal de încasări şi plăți

2. Registrul-inventar este un document contabil obligatoriu, care serveşte la înregistrarea anuală şi gruparea rezultatelor inventarierii patrimoniului şi ca probă în litigii. Se întocmeşte într-un singur exemplar, după ce a fost numerotat, şnuruit şi parafat, la organul fiscal teritorial.

Registrul-inventar se completează pe baza inventarierii faptice a fiecărei poziții cuprinse în toate conturile de bilanț. În cazul în care inventarierea are loc pe parcursul anului, în Registrul-inventar se înregistrează soldurile evidențiate în listele de inventariere actualizate cu valoarea intrărilor şi ieşirilor până la data închiderii exercițiului.

În cazul încetării activității, Registrul-inventar se completează cu valoarea elementelor patrimoniale, inventariate faptic la acea dată.

În cazul în care o unitate patrimonială are subunități dispersate teritorial şi care conduc contabilitatea până la balanța de verificare, Registrul-jurnal se va conduce de către subunități în condițiile înregistrării acestuia la organul fiscal teritorial de care aparțin.

Unitatea ..... *Nr. pag...*

Registrul Inventar

la data de 31 decembrie (anul)

Nr. crt.	*Recapitulaţia elementelor inventariate*	*Valoarea contabilă*	*Valoarea de inventar*	*Diferenţe de evaluare (de înregistrat)*	
				Valoare	Cauzele diferenţelor
1	2	3	4	5	6
Întocmit,			Verificat,		

Fig. nr. 10 – formular registru inventar

3. Registrul cartea - mare, în principal, serveşte la înregistrarea operațiilor (în evidența sistematică), la stabilirea rulajelor lunare şi a soldului final (debitor sau creditor) pentru fiecare cont sintetic. În activitatea practică, formularele acestui registru, îmbracă următoarele forme:

- *Cartea mare*, format A3, cod 14-1-3
- Cartea - mare (şah), cod 14-1-3/a
- Fişa de cont pentru operații diverse, cod 14 - 6 - 22

a. ***Cartea mare***, format A3, cod 14-1-3, se utilizează de către unitățile care aplică forma de înregistrare contabilă pe jurnale şi se întocmeşte la sfârşitul lunii în cadrul compartimentului financiar-contabil, servind în următoarele scopuri:

b. ***Cartea - mare (şah)***, cod 14-1-3/a, utilizată în cadrul formei de înregistrare contabilă maestru şah. Acest registru se întocmeşte într-un singur exemplar, este tipărit pe ambele fețe, format A4 şi serveşte la:

c. ***Fişa de cont pentru operații diverse***, nu dezvoltă pe conturi corespondente rulajul debitor, respectiv creditor al contului. Acest formular (registru) se foloseşte pentru organizarea contabilității sintetice la unitățile mici, care aplică forma de înregistrare contabilă clasică sau jurnalul unic.

La modul general, fişa de cont pentru operații diverse, constituie, cu alte cuvinte, o formă a registrului cartea - mare anual, ce se deschide pe fişe volante pentru conturile sintetice, precum şi pentru conturile analitice (clienți, furnizori, casa etc.). În cadrul acestui formular operațiile se înregistrează zilnic, sau periodic, pe baza documentelor justificative, stabilindu-se operativ, după fiecare operație, soldul contului (debitor sau creditor), după caz. La sfârşitul lunii, trimestrului, semestrului, respectiv anului, în cadrul fişelor se stabilesc subtotaluri care servesc la întocmirea balanței de verificare.

Fişa de cont pentru operaţii diverse

Denumirea contului			***Simbolul contului ...***				***Pagina***	
Data	Document		Explicaţii	Simbol cont corespondent	Debit	Credit	D/C	Sold
	Tip	Numărul						

Fig. nr. 11 – formular fişă de cont pentru operații diverse

Modelele registrelor de contabilitate sunt stabilite de Ministerul Finanțelor, se utilizează în strânsă concordanță cu destinația acestora şi se prezintă în mod ordonat completate, astfel încât să permită în orice moment, identificarea şi controlul operațiunilor patrimoniale efectuate.

Într-un sens mai larg, în sfera registrelor poate fi inclusă şi **Balanța conturilor** sau **Balanța de verificare**, întocmită atât în cursul anului, cât şi la închiderea exercițiului financiar. În cadrul balanței, pentru fiecare cont sintetic şi analitic, sunt redate totalurile valorilor privind soldul, rulajele debitoare şi creditoare – iar în unele cazuri şi totalul sumelor debitoare şi al sumelor creditoare.

5.4. Întocmirea, prelucrarea, verificarea şi corectarea documentelor.

În principiu, documentele justificative sunt întocmite la locul de muncă, în cadrul căruia se produce operația sau participă la înfăptuirea ei. Întocmirea se face pe formulare tipizate sau netipizate, iar completarea se face manual sau cu mijloace tehnice.

După întocmire, documentele justificative sunt supuse operației de prelucrare care constă în sortarea documentelor pe operații, exprimarea în etalon monetar a mărimii operațiilor economice şi financiare, precontabilizarea prin cumularea mai multor documente justificative şi obținerea pe această cale a

documentelor centralizatoare, verificarea de formă şi fond, iar, în final, înregistrarea în contabilitate.

Verificarea documentelor justificative sau de evidență este operația premergătoare înregistrări operațiilor economice şi financiare în conturi şi are ca scop să descopere eventualele erori, acțiunile ilegale sau incorecte, asigurându-se exactitatea datelor contabile. Verificarea se face sub trei aspecte:

- ***Verificare formală*** – se referă la folosirea modelului de document corespunzător naturii operației consemnate, completarea tuturor elementelor cerute de document, existența semnăturilor persoanelor responsabile de întocmirea documentelor, existența aceluiaşi număr de ordine pe fiecare exemplar;
- ***Verificare cifrică*** (aritmetică)– constă în controlul exactității calculelor aritmetice din documente;
- ***Verificare de fond*** – implică o răspundere deosebită şi vizează: legalitatea, necesitatea, realitatea, oportunitatea şi economicitatea operațiilor consemnate în documente.

Verificarea realității operației economice are ca scop să descopere dacă operația economică s-a efectuat la data, locul şi condițiile prevăzute în document (de exemplu se confruntă suma plătită pentru procurarea unor bunuri cu cantitatea de bunuri recepționată).

Necesitatea operației economice constă în aprecierea dacă operația înscrisă în document este utilă activității unității şi se justifică economic. Prin verificarea oportunității se urmăreşte dacă momentul ales şi locul stabilit pentru executarea unei operații economice sunt eficiente pentru unitatea patrimonială. Legalitatea operației se apreciază prin reportarea ei la actele normative care reglementează genul respectiv de operații economice. Acestea nu trebuie să contravină legislației în vigoare.

În general, verificarea documentelor se efectuează de alte persoane decât cele care le-au întocmit sau prelucrat. După verificare, pe documentele corect întocmite se înscriu conturile în care urmează a se înregistra operațiile economice sau financiare, operație denumită contarea documentelor.

Documentele care în urma verificării se constată că nu corespund cerințelor, se înapoiază compartimentelor de unde provin pentru a fi corectate sau completate.

Greşelile făcute cu ocazia întocmirii documentelor pot fi corectate numai cu respectarea anumitor reguli. În documente nu se admit ştersături, răzuiri, etc. Corectarea documentelor trebuie să se facă în aşa fel încât să se poată recunoaşte cu uşurință că ea a intervenit cu ocazia întocmirii documentului şi nu mai târziu, iar cei care au întocmit documentul au cunoştință de corectarea respectivă. Rectificarea greşelilor în documente se face prin tăierea textului sau sumei greşite cu o linie, în aşa fel încât să se poată citi ceea ce a fost greşit. Apoi se scrie deasupra textul sau suma corectă, făcându-se mențiune pe documentul rectificat asupra acestui fapt, care se confirmă prin semnăturile aceloraşi persoane care au semnat inițial documentul.

În documentele de casă şi de bancă (cecuri, dispoziții de plată, de încasare, ordine de plată, chitanțe, etc) nu se admit corecturi. Dacă s-au făcut greşeli în aceste documente, ele se anulează, păstrându-se la carnetele respective, fără a se detaşa şi se întocmesc apoi documentele corecte.

Erorile descoperite în documente cu ocazia verificării lor ulterioare, de către serviciul sau biroul de contabilitate, se aduc la cunoştința celor care le-au întocmit, precum şi a părților interesate cu privire la operația consemnată în documentul respectiv.

5.5. Circuitul şi păstrarea documentelor

Deoarece documentele de evidență stau la baza înregistrărilor contabile şi constituie baza sistemului informațional, un accent deosebit trebuie pus pe organizarea cât mai rațională a circulației documentelor.

Circulația documentelor constă în parcursul descris de acestea din momentul întocmirii sau intrării în unitate şi până la predarea lor la arhivă.

Circulația documentelor trebuie organizată astfel încât toate documentele intrate la o anumită dată în unitate să fie verificate şi înregistrate în timpul cel mai scurt. Fiecare compartiment şi loc de muncă este necesar să cunoască ce fel de documente să întocmească, cui să le înainteze şi termenul de predare. Orice document trebuie să circule într-o anumită ordine, fără rețineri inutile la unele servicii, în vederea asigurării unei evidențe operative, a informării prompte şi corespunzătoare a organelor de conducere asupra activității economice.

În cadrul unităților patrimoniale pentru raționalizarea circuitului documentelor se întocmesc graficele de circulație a documentelor, care se aprobă de conducătorul unității. Graficul de circulație a documentelor justificative trebuie să cuprindă:

- documentul care trebuie întocmit în cadrul fiecărui compartiment;
- persoanele care poartă răspunderea întocmirii documentului;
- termenul de executare;
- compartimentele la care se trimit;
- alte elemente considerate necesare (numărul de exemplare).

Drumul parcurs de documentele de evidență variază de la o întreprindere la alta, în funcție de dimensiunea şi structura lor organizatorică, de natura operațiilor consemnate, de mijloacele folosite pentru executarea lucrărilor de contabilitate şi calculație.

În întreprinderile mici se aplică **circulația centralizată a documentelor**, acestea fiind îndrumate mai întâi la conducătorul unității, care examinează toată corespondența, dând dispoziții de executare, pe când în întreprinderile mari, în vederea reducerii circuitului documentelor şi a executării la timp a lucrărilor, se aplică **principiul circulației descentralizate,** când documentele merg direct la serviciul respectiv.

În cazul echipamentelor tehnice de prelucrare a datelor, documentele parcurg următoarele etape:

- transmiterea de la locul întocmirii/primirii la unitatea de prelucrare;
- mişcarea lor în procesul prelucrării şi verificării;
- transmiterea informațiilor prelucrate;
- predarea la arhivă.

După înregistrarea în conturi, documentele justificative ajung la punctul final al circulației lor: **clasarea şi arhivarea**.

Clasarea presupune aranjarea documentelor într-o ordine stabilită, strict determinată, în scopul asigurării păstrării lor în bune condiții şi pentru a fi găsite cu uşurință, în vederea obținerii informațiilor necesare.

În practică pentru clasarea documentelor se folosesc mai multe criterii:

- criteriul privind natura operațiilor economice, după care documentele se grupează în dosare separate pentru imobilizări, active circulante, operații băneşti etc.
- criteriul cronologic, după care documentele se grupează în ordinea întocmirii sau înregistrării lor;
- criteriul alfabetic, după care documentele se grupează în raport cu denumirea persoanelor fizice şi juridice cu care unitatea intră în relații de afaceri;

- criteriul geografic – grupează documentele pe județe, municipii sau oraşe unde îşi au sediul unitățile corespondente.
- Cel mai frecvent se foloseşte o combinație între criteriul cronologic şi criteriul pe grupe de operații economice.

Păstrarea documentelor trebuie să asigure o integritate deplină a lor, deoarece acestea servesc pentru controlul operaților economice efectuate, a exactității acestora şi pentru scopuri de informare asupra activității întreprinderii.

Păstrarea documentelor în cursul exercițiului financiar se realizează în ***arhiva curentă***, care se organizează în cadrul principalelor sectoare şi servicii din cadrul întreprinderii: documentele de casă şi unele documente contabile, cum sunt fişele de cont, balanțele de verificare, bilanțul se păstrează în spații special amenajate.

După expirarea exercițiului financiar şi aprobarea bilanțului contabil, documentele se predau la ***arhiva generală*** a unității. Consultarea, folosirea şi eliberarea de copii şiu extrase de re documentele din arhivă se poate face numai în condițiile stabilite prin actele normative în vigoare, cu aprobarea persoanelor competente la cererea instanțelor judecătoreşti şi a organelor de control.

În locul documentului eliberat se introduce: copia certificată de pe documentul original, procesul verbal încheiat, aprobarea de eliberare a documentului şi semnătura persoanei care a ridicat originalul.

Termenele de păstrare a documentelor în arhiva generală diferă în funcție de natura, destinația şi importanța documentului. Astfel:

- registrele contabile şi documentele justificative care au stat la baza înregistrărilor în contabilitate se păstrează 10 ani de la data încheierii exercițiului, în care au fost întocmite;
- statele de salarii se păstrează 50 de ani;
- bilanțul contabil se păstrează 50 de ani.

După expirarea termenului de păstrare a documentele se scot din arhiva generală şi se predau la ***arhivele statului,*** dacă mai prezintă interes sau se dau la topit, dacă nu mai prezintă utilitate practică..

Dacă documentele nu mai prezintă nici un interes atunci ele se predau pentru a fi valorificate prin retopire ca produse reziduale.

În condițiile dezvoltării sistemelor de prelucrare electronică a datelor, apar probleme legate de arhivarea purtătorilor de informații, ca benzi magnetice, diskete, CD-uri (compact discuri). În unele cazuri se procedează şi la arhivarea prin microfilm.

În caz de pierdere, sustragere sau distrugere a unor documente contabile se vor lua măsuri de reconstituire a acestora în maxim 30 zile de la constatare.

CAPITOLUL VI
ANALIZA ŞI FUNCȚIONAREA CONTURILOR CONTABILITATEA CICLURILOR DE OPERAȚII DIN ACTIVITATEA ÎNTREPRINDERII

Principalele cicluri de operații din activitatea întreprinderii sunt:

- Finanțare
- Investiții
- Exploatare
- Trezorerie

6.1. Contabilitatea principalelor operații privind ciclul de finanțare

Activitatea de finanțare este reprezentată de ansamblul operațiilor desfăşurate de o entitate pentru procurarea resurselor necesare realizării în condiții normale a obiectului de activitate.

6.1.1. Conceptul şi formele de manifestare ale finanțării

Capitalul reprezintă o categorie economică care include totalitatea surselor de finanțare stabile, care prin asociere cu ceilalți factori de producție (natura şi munca) participă la realizarea de noi bunuri economice, în scopul de a obține profit. Capitalul reprezintă sursa de proveniență a activelor unei întreprinderi. Acesta este de doua feluri: capital propriu şi capital străin. Capitalul are un caracter stabil, în sensul că asigură finanțarea activității unității pe o perioadă mai mare de un an, motiv pentru care se foloseşte noțiunea de capital permanent.

Din punct de vedere al sursei de finanțare, capitalul îmbracă două forme distincte şi anume:

- capital propriu;
- capital străin.

La acestea se adaugă şi provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli.

Capitalul propriu reprezintă partea de capital pusa la dispoziția întreprinderii de către proprietari: întreprinzători individuali (asociați sau acționari) şi aparține de drept acestora. Acesta este dobândit prin:

- aportul proprietarilor,
- prin autofinanțare sau
- din alte surse.

Capitalul propriu mai poate fi definit ca fiind interesul rezidual al acționarilor în activele unei întreprinderi după deducerea tuturor datoriilor acesteia. Se observa ca mărimea capitalului, în ansamblul sau, este dependenta de evaluarea activelor şi datoriilor.

În structura capitalului propriu se includ următoarele elemente:

- capital subscris (vărsat şi nevărsat),
- prime de capital,
- rezerve din reevaluare,
- rezerve (legale, pentru acțiuni proprii, statutare sau contractuale, alte rezerve),
- rezultatul reportat,
- rezultatul exercițiului financiar.

Capitalurile proprii sunt reflectate în contabilitate cu ajutorul conturilor din clasa 1 capitaluri.

Capitalul străin (împrumutat sau atras) reflectă rezultatul finanțării străine a bunurilor care formează averea întreprinderii, pentru care aceasta trebuie să îndeplinească o anumită prestație sau să dea un echivalent valoric. În structura capitalului străin se includ toate datoriile unității față de terți pe termen lung sau scurt. În categoria capitalurilor permanente, reflectate cu ajutorul conturilor din clasa de capitaluri, sunt reflectate numai datoriile a căror scadență de decontare este mai mare de un an:

- împrumuturi din emisiunea de obligațiuni,
- credite bancare pe termen lung,
- datorii legate de imobilizările financiare,
- alte împrumuturi şi datorii,
- dobânzi aferente împrumuturilor §i datoriilor asimilate.

Datoriile unității pe termen scurt sunt reflectate cu ajutorul conturilor de terți şi de trezorerie. Acestea vor face obiectul ciclului de exploatare, respectiv trezorerie.

Pentru a-şi asigura independența financiară o unitate trebuie să asigure următoarea corelație între cele două forme ale capitalului:

CAPITAL PROPRIU ≥ CAPITAL STRĂIN

Provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli sunt fonduri constituite la închiderea exercițiului financiar prin autofinanțare pe seama cheltuielilor, fiind destinate pierderilor şi cheltuielilor probabile sau exigibile în viitor, certe sau nedeterminate în ceea ce priveşte mărimea lor.

Capital permanent = Capital propriu + Datorii pe termen lung - Provizioane pt. riscuri şi cheltuieli
Capital atras pe termen > 1 an

6.1.2. Contabilitatea capitalurilor proprii

Capitalurile proprii reprezintă dreptul acționarilor în activele entității, după deducerea tuturor datoriilor acesteia şi se concretizează în: aporturile de capital, primele de capital, rezervele, rezultatul reportat, rezultatul exercițiului financiar.

6.1.2.1. Contabilitatea capitalului social

Capitalul social se constituie la înființarea societății comerciale prin aportul individual în bani sau în natură al acționarilor sau asociaților, fiind o condiție a existenței şi funcționării acesteia. Acționarii sau asociații care dețin cote-părți din capitalul social, sunt considerați coproprietari ai averii societății. Ca mărime, capitalul social este egal cu valoarea nominală a acțiunilor şi părților sociale (titluri de capital) emise de o societate comercială. Prin împărțirea capitalului social la numărul de titluri de capital se obține valoarea nominală a unui titlu.

Aşadar capitalul social este fractionat în parti egale, numite *actiuni* în cazul societatilor de capitaluri şi *părți sociale* în cazul societatilor de persoane. Marimea actiunilor şi/sau partilor sociale se stabileşte de la înfiintarea societatilor prin statutul acestora şi poartă denumirea de *valoare nominala* a actiunilor sau partilor sociale. Valoarea nominala reprezinta o fractiune din capitalul unei societati, stabilita în marimi egale şi care serveşte la calcularea capitalului social, astfel:

a. CS = Nr. A x VN sau	CS = capital social; Nr. A = numarul de actiuni;
b. CS = Nr.P.S x VN,	Nr. P.S. = numarul de parti sociale; VN = valoarea nominala a actiunilor sau partilor sociale.

În legătură cu capitalul social reflectat în contabilitatea societăților comerciale pot fi reținute următoarele elemente de natură juridică şi financiară:

- Capitalul social al unei societăți comerciale este stabilit în mod obligatoriu în actul constitutiv al societății (contractul de societate şi statut), iar orice modificare a lui implică modificarea corespunzătoare a acestor documente;
- Ca mărime, capitalul social este diferit la înființare în funcție de forma juridică a societății şi anume:
  - la societățile în nume colectiv (SNC) şi în comandită simplă (SCS) nu sunt prevăzute în legislație limite minime ale capitalului social;
  - la societățile în comandită pe acțiuni (SCA), societățile pe acțiuni (SA) şi societățile cu răspundere limitată (SRL) sunt prevăzute limite minime ale capitalului social, fără respectarea cărora o societate nu se poate înființa (200 lei la SRL şi 90.000 lei, pentru SCA şi SA). Guvernul va putea modifica, cel mult o dată la 2 ani, valoarea minimă a capitalului social, ținând seama de rata de schimb, astfel încat acest cuantum să reprezinte echivalentul în lei al sumei de 25.000 euro;
- Valoarea nominală a unei acțiuni nu va putea fi mai mică de 0,1 lei;
- Contractul de societate şi statutul societății comerciale trebuie să conțină informații referitoare la capitalul social subscris şi vărsat. Capitalul subscris trebuie să fie egal cu mărimea capitalului social înscris în documentele societății;
- Capitalul social reprezintă baza de calcul a drepturilor acționarilor şi asociaților în rezultatele obținute de societate. În funcție de cota de participare la capitalul social se stabileşte şi proporția în care se vor distribui dividendele, dar şi cota de contribuție la acoperirea pierderilor;
- Mărimea capitalului social influențează mărimea rezervelor legale care se constituie din profitul brut al societăților comerciale;
- Capitalul social constituie garanția generală a creditorilor proveniți din operațiile economice şi financiare desfăşurate de unitate. Asociații în societatea în nume colectiv şi asociații comanditați în societatea în comandită simplă sau în comandită pe acțiuni raspund nelimitat şi solidar pentru obligațiile sociale.
- Pe parcursul funcționării societății mărimea capitalului social poate rămâne aceeaşi, în timp ce bunurile şi valorile care provin din acesta se pot transforma în alte mijloace economice. Deşi mărimea capitalului social poate rămâne neschimbată o perioadă îndelungată, la anumite intervale de timp pot interveni şi modificări în sensul majorării sau reducerii, cu implicații directe şi asupra mijloacelor economice.

Majorarea capitalului social poate avea loc pe următoarele căi:

Operațiuni externe:	1) prin noi aporturi în lichidități şi/sau în natură; 2) prin fuziunea societății comerciale cu alte persoane juridice; 3) prin conversia datoriilor societății în titluri de capital;
Oprerațiuni interne	4) prin încorporarea la capitalul social a altor elemente de capital propriu.

Reducerea capitalului social poate avea loc pe următoarele căi:

1. retragerea din societate a unor acționari sau asociați;

2. răscumpărarea de pe piață a unui anumit număr de titluri de capital şi anularea acestora;
3. divizarea societății comerciale;
4. lichidarea societății comerciale.

Observaţie: Orice modificare a capitalului social se poate face numai pe baza hotărârii Adunării generale a acționarilor sau a asociaților;

În contabilitate capitalul social se diferențiază în capital social subscris nevărsat, reprezentat de partea din capitalul subscris care nu a fost pus la dispoziția societății şi capital subscris vărsat, concretizat în valoarea aportului în bani şi/sau în natură depus de către acționari sau asociați.

Capitalul este egal cu valoarea nominală a acțiunilor sau părților sociale. Pentru evidențierea acțiunilor şi a părților sociale subscrise, a aportului în bani şi în natură, precum şi a altor operații economice legate de capitalul propriu se utilizează următoarele conturi sintetice:

Contul 456 „Decontări cu asociații privind capitalul” - este utilizat pentru evidența aporturilor subscrise de asociați sau acționari, pentru constituirea sau creşterea capitalului social, precum şi a obligațiilor societății comerciale de a restitui acestora contravaloarea părții din capital, la retragerea din societate, aprobată de adunarea generală. Deci, după conținutul economic este atât un cont de creanțe, cât şi un cont de obligații, iar după funcția contabilă este un cont bifuncțional. Debitul acestui cont reflectă: capitalul subscris de acționari şi asociați, în bani şi în natură; valoarea primelor de capital alocate; sumele plătite acționarilor sau asociaților cu ocazia retragerii capitalului; diferențele favorabile de curs valutar aferente aportului în valută, la sfârşitul exercițiului. Creditul acestui cont reflectă: aporturile în bani şi în natură aduse la societate; capitalul social retras de către acționari sau asociați; împrumuturile din emisiunea de obligațiuni convertite în acțiuni; diferențele nefavorabile de curs valutar rezultate cu ocazia vărsării capitalului subscris sau la încheierea exercițiului. Soldul debitor reflectă capitalul subscris, dar nevărsat încă. Soldul creditor reflectă obligația societății comerciale față de acționarii sau asociații care se retrag din societate, de a le restitui partea din aportul adus la capital.

Contul 101 „Capital” - este utilizat pentru evidențierea capitalului subscris şi vărsat, în natură şi în bani de către acționarii sau asociații societății, precum şi majorările şi reducerile capitalului societății. După conținutul economic este un cont de surse proprii de finanțare, iar după funcția contabilă este cont de pasiv. Creditul acestui cont reflectă: capitalul social subscris de acționari sau asociați; capitalul majorat prin subscripție sau emisiune de noi acțiuni; capitalul social preluat în urma operațiilor de fuziune, prin absorbție cu alte persoane juridice; rezervele destinate creşterii capitalului; primele de capital încorporate în capital. Debitul acestui cont reflectă: capitalul retras de către acționari sau asociați; capitalul lichidat cu ocazia fuziunii sau falimentului (lichidării) persoanelor juridice; pierderile realizate în exercițiile precedente, care reduc capitalul; valoarea acțiunilor proprii anulate. Soldul creditor reflectă capitalul existent (vărsat şi nevărsat). Contul 101 “Capital social” se desfăşoară în conturi sintetice de gradul II (conturi operaționale) astfel:

1011 “Capital subscris nevărsat” are rolul de a înregistra şi controla procesul de subscriere a capitalului până în momentul vărsării lui de către asociați sau acționari. Soldul creditor reflectă capitalul social subscris şi nevărsat încă.

1012 “Capital subscris vărsat” are rolul de a înregistra şi controla procesul de constituire efectivă a capitalului subscris prin depunere în natură sau în numerar de către asociați sau acționari. Soldul creditor al acestui cont reprezintă capitalul social subscris şi vărsat.

✍ ***Exemplu***: O societate pe acțiuni se constituie cu un capital social de 200.000 lei, divizat în 10.000 mii acțiuni, cu o valoare nominală de 20 lei/acțiune.
Capitalul social este subscris integral la înființarea societății, aporturile fiind reprezentate de:
- un teren, pentru 2.000 de acțiuni (40.000 lei);
- construcție, pentru 3.000 mii de acțiuni (60.000 lei);
- aport în lichidități, pentru 5 mii de acțiuni, eliberat în două tranşe (prima tranşă reprezentată de 3 mii acțiuni se eliberează la subscriere, iar a doua tranşă constituită din 2 mii acțiuni se eliberează în termen de 2 luni de la constituire).

Aportul în natură se depune integral în prima tranşă.

În contabilitate se înregistrează operațiunile:

1. subscrierea capitalului:

- *456 "Decontări cu acționarii privind capitalul"*	A/P	+	D
- *1011 "Capital subscris nevărsat"*	P	+	C

456	**=**	**1011**	**200.000**	**200.000**

2. depunerea aportului în natură şi lichidităților corespunzătoare primei tranşe:

- *456 "Decontări cu acționarii privind capitalul"*	A/P	-	C
- *2111 Terenuri*	A	+	D
- *212 Construcții*	A	+	D
- *5121 Conturi la banci in lei*	A	+	D

%	**=**	**456**		**160.000**
2111			**40.000**	
212			**60.000**	
5121			**60.000**	

3. constituirea capitalului subscris vărsat (trecerea capitalului nevarsat la caoital varsat):

- *1011 "Capital subscris nevărsat"*	P	-	D
- *1012 "Capital subscris vărsat"*	P	+	C

1011	**=**	**1012**	**160.000**	**160.000**

4. La data stabilită, se depune şi contravaloarea celor 2 mii acțiuni subscrise şi nevărsate:

- *456 "Decontări cu acționarii privind capitalul"*	A/P	-	C
- *5121 Conturi la banci in lei*	A	+	D

5121	**=**	**456**	**40.000**	**40.000**

5. şi concomitent, formarea capitalului vărsat

- *1011 "Capital subscris nevărsat"*	P	-	D
- *1012 "Capital subscris vărsat"*	P	+	C

1011	**=**	**1012**	**160.000**	**160.000**

A. Creşterea capitalului social se poate realiza prin:

- ***noi aporturi in natura si/sau numera***r - presupune creşterea surselor financiare proprii prin emisiunea de noi actiuni, la pret de emisiune. Daca pretul de emisiune este mai mare decat valoarea nominala a vechilor actiuni, atunci diferenta o reprezinta prima de emisiune. Înregistrarile contabile sunt similare celor de la constituirea capitalului:

- *subscrierea noilor actiuni:*

456 "Decontari cu asociatii privind capitalul"	=	% 1011 "Capital subscris nevarsat" 1041 "Prime de emisiune

- *realizarea aportului:*

% Conturi din clasa 2 Conturi din clasa 3 5121 Disponibil la banca 5311 casa in lei	=	456 "Decontari cu asociatii privind capitalul"

- *trecerea capitalului nevarsat la caoital varsat*

1011 "Capital subscris nevarsat"	=	1012 "Capital subscris varsat"

- ***operatii interne*** - presupune incorporarea primelor de capital, a rezervelor, a cote-parti din profitului curent si reportat (profitul nerepartizat):

% 104 "Prime de capital" 106 "Rezerve" 117 "Rezultatul reportat" 129 "Repartizarea profitului"	=	1012 "Capital subscris varsat"

- ***conversia obligatiunilor in actiuni*** - asigura diminuarea datoriilor pe termen lung rezultate din emisiunea de obligatiuni concomitent cu creşterea capitalului social. Este posibila numai cu acordul obligatarului de a deveni actionar in cadrul societatii debitoare.

161 „Imprumuturi din emisiunea de obligatiuni"	=	1012 "Capital subscris varsat" (+P)

B. Diminuarea capitalului social *se poate realiza prin:*

- ***rambursarea unei parti din capital catre actionari/asociati*** – are loc atunci cand capitalul este supraproportionat in raport cu volumul activitatii, cand se decide vanzarea unei parti din activul societatii sau la cererea actionarilor, in conditiile prevazute in statut. Inregistrarile contabile aferente sunt:

- ***constituirea*** *obligatiei fata de actionari* pentru capitalul de restituit:

1012 "Capital subscris varsat" (-P)	=	456 "Decontari cu asociatii privind capitalul" (+A/**P**)

- *stingerea obligatiei fata de actionari* prin restituirea capitalului:

456 "Decontari cu asociatii privind capitalul" (-A/**P**)	=	% Conturi din clasa 2 (-A) Conturi din clasa 3 (-A) 5121 Disponibil la banca (-A) 5311 casa in lei (-A)

- *acoperirea pierderilordin exercitiile precedente* - numai in cazurile in care nu exista alta modalitate de acoperire:

1012 "Capital subscris varsat" (-P)	=	"117 "Rezultatul reportat" (-**A**/P)

- *rascumpararea* ***de la actionari a propriilor actiuni*** in vederea anularii lor. Rascumpararea se face la un *pret de rascumparare* care poate fi egal, mai mare sau mai mic decat valoarea nominala. Dar, indiferent de marimea pretului de rascumparare, capitalul va fi micşorat la nivelul marimii valorii nominale a titlurilor.

Inregistrarile contabile aferente sunt:

- ***daca*** *pretul de rascumparare = valoarea nominala,* atunci:

- *rascumpararea actiunilor:*

109 "Actiuni proprii" (+A)	=	5121 "Conturi la banci in lei" (-A)

- *anularea actiunilor rascumparate:*

1012 "Capital subscris varsat"(-P)	=	109 "Actiuni proprii" (-A)

- ***daca*** *pretul de rascumparare > valoarea nominala, în acest caz rezultă o pieredere legată de anularea acțiunilor proprii.*

- *anularea actiunilor rascumparate:*

% 1012 "Capital subscris varsat" (-P) 149 "Pierderi legate de emiterea, răscumpărarea, vânzarea cedarea cu titlu gratuit sau anularea instrumentelor de capital propriu (+ A)	=	109 "Actiuni proprii" (-A)

- ***daca*** *pretul de rascumparare < valoarea nominala, rezultă un câştig din anularea acțiunilor proprii. :*

- *anularea actiunilor rascumparate:*

1012 "Capital subscris varsat" (-P)	=	% 109 "Actiuni proprii" (-A) 141 "Câştiguri legate de anularea sau vânzarea instrumentelor de capital propriu" (+P)

6.1.2.2. Contabilitatea altor elemente de capital propriu

Primele de capital sunt evidentiate in contabilitate cu ajutorul contului ***104 "Prime de capital"-*** acest cont tine evidenta primelor de emisiune, de aport şi fuziune; dupa functia contabila este un cont de pasiv.

Se crediteaza cu primele determinate cu ocazia emisiunii de noi actiuni, aportului sau fuziunii, ca diferenta intre pretul de emisiune, aport sau fuziune mai mare si valoarea nominala a titlurilor, mai mica.:

456 "Decontari cu asociatii privind capitalul"	=	% 1011 "Capital subscris nevarsat" 1041 "Prime de emisiune

Se debiteaza cu utilizarea lor fie pentru majorarea capitalului, fie pentru majorarea rezervelor:

1041 "Prime de emisiune"	=	% 1012 "Capital subscris varsat" 106 "Rezerve"

Soldul creditor reprezinta primele de emisiune, fuziune sau de aport la capital, neincorporate la capitalul social sau la rezerve.

Rezervele reprezinta, in principiu, profituri capitalizate in mod durabil de intreprindere pana la o decizie contrara a organelor autorizate. Ele se constituie din profiturile anuale şi din alte resurse, cum sunt: rezervele din reevaluare şi primele de capital.

Evidenta rezervelor se realizeaza cu ajutorul contului de pasiv ***106 "Rezerve",*** dezvoltat pe patru sintetice de gradul II. Din acestea vom trata doar contul 1061 Rezerve legale.

1061 "Rezerve legale" tine evidenta rezervelor constituite in proportie de cel putin 5 % din profitul contabil anual inainte de impozitare (profitul brut) pana la limita cand rezerva atinge 20 % din capitalul social - la societatile comerciale cu capital autohton şi regiile autonome - si 25% la societatile comerciale cu participare de capital strain. Este un cont de surse proprii, cu functie de pasiv.

Se crediteaza cu rezervele constituite din profitul brut:

129 "Repartizarea profitului"	=	1061 "Rezerve legale"

Se debiteaza cu rezervele utilizate pentru acoperirea pierderilor din exercitiile precedente, sau destinate majorarii capitalul social.

1061 „Rezerve legale"	=	% 1012 "Capital subscris varsat" 117 "Rezultatul reportat"

Soldul creditor reprezinta rezervele legale constituite şi neutilizate.

Rezervele din reevaluare – sunt utilizate pentru evidențierea diferențelor din reevaluarea elementelor de activ (în special imobilizările), potrivit normelor legale. Acestea se determină ca diferență între valoarea de utilitate şi valoarea de intrare în patrimoniu (contabilă) a bunurilor reevaluate. Evidenta rezervelor se realizeaza cu ajutorul contului de pasiv 105 "Rezerve din reevaluare".

După conținutul economic este cont de surse proprii de finanțare, iar după funcția contabilă este, de regulă, cont de pasiv.

Creditul acestui cont evidențiază diferențele pozitive, constatate cu ocazia reevaluării activelor imobilizate.

Conturi de active imobilizate (2111, 212, 213)	=	105 *„Rezervele din reevaluare"*

Debitul reflectă trecerea rezervelor din reevaluare la rezerve şi descreşterile față de valoarea contabilă netă, rezultate din reevaluarea activelor imobilizate.

105 *„Rezervele din reevaluare”*	=	*Conturi de active imobilizate* *(2111, 212, 213)*

- *Soldul creditor* reflectă diferențele din reevaluare existente (neutilizate).

Conturile de rezultate 117 „Rezultatul reportat” , 121 „Profit şi pierdere” impreuna cu 129 „Repartizarea profitului” vor fi tratate intr-un subcapitol urmator

6.1.3. Contabilitatea provizioanelor pentru riscuri si cheltuieli

Provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli - sunt structuri de capitaluri permanente, "rezerve" constituite pe seama cheltuielilor destinate acoperirii riscurilor posibile generate de obligatii a caror plata ramane incerta, aleatoare.

Provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli se constituie in spiritul principiului prudentei şi sunt destinate finantarii riscurilor şi cheltuielilor pe care evenimente trecute sau actuale le fac probabile. In mod indirect ele reprezinta echivalentul unor datorii generatoare de pierderi sau de cheltuieli, cum sunt:

- litigiile, amenzile, penalitatile, despagubirile, daunele şi alte datorii incerte;
- cheltuieli legate de activitatea de service in perioada de garantie;
- cheltuielile pentru dezafectarea imobilizarilor corporale şi alte actiuni similare legate de acestea;
- alte provizioane specifice anumitor sectoare de activitate.

Evidenta provizioanelor se tine cu ajutorul contului ***151 "Provizioane pentru riscuri si cheltuieli"*** *- cont de surse, cu functie contabila de pasiv.*

Se crediteaza cu constituirea provizioanelor, prin trecerea pe cheltuieli:

6812 „Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli"	=	151 "Provizioane pentru riscuri si cheltuieli"

Se debiteaza cu diminuarea sau anularea provizioanelor, prin trecerea la venituri:

151 "Provizioane pentru riscuri si cheltuieli"	=	7812 „Venituri din provizioane pentru riscuri şi cheltuieli"

Soldul creditor reprezinta provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli constituite şi neutilizate.

6.1.4. Contabilitatea surselor atrase de finanțare

Pentru completarea surselor de finantare, societățile comerciale pot apela pe diverse căi la atragerea de fonduri de la potențialii creditori, care pot fi:

- alte societăți – în cazul contractării împrumuturilor din emisiunea de obligațiuni sau a împrumuturilor pe termen lung, respectiv
- unități bancare specializate pentru contractări de credite pe termen lung.

Se extinde astfel, sfera surselor de finanțare cu caracter durabil pe care le deține o societate comercială, însă aceste capitaluri străine generează o dată cu procurarea de disponibilități băneşti obligațiile de rambursare la scadență, plata dobânzilor şi alte obligații contractuale.

Împrumuturile din emisiunea de obligațiuni, denumite şi credite obligatare, sunt obținute din emisiunea de obligațiuni şi sunt utilizate cu prioritate pentru

satisfacerea nevoilor de investiții ale întreprinderilor de producție, circulația mărfurilor şi serviciilor.

Obligațiunile reprezintă titluri de credit negociabile emise, de regulă de societățile pe acțiuni (sau de institutii de stat), constituind în totalitatea lor un împrumut colectiv acordat societății de o masă de creditori, pe termen lung. Societatea pe acțiuni poate emite obligațiuni pentru o sumă care nu depăşeşte 3/4 din capitalul vărsat existent, conform ultimului bilanț aprobat. Valoarea nominală minimă a unei obligațiuni este de 2,50 lei.

În contabilitatea operațiilor privind obținerea şi rambursarea unui împrumut din emisiunea de obligațiuni, sunt importante următoarele elemente:

- emisiunea de obligațiuni se va face pentru o valoare care să nu depăşească 3/4 din capitalul vărsat şi existent;
- procentul dobânzii, care constituie remunerarea anuală a obligațiunilor;
- valoarea nominală, care nu poate fi mai mică de o anumită limită şi în funcție de care se calculează dobânda;
- prețul de emisiune care este valoarea la care obligațiunea este emisă şi care adesea este inferioară valorii nominale;
- prețul de rambursare care poate fi egal sau superior valorii nominale;
- durata împrumutului, care trebuie să fie mai mare de un an.

Reflectarea în contabilitate a operațiunilor privind împrumuturile din emisiunea de obligațiuni se face cu ajutorul conturilor:

***161 ”Împrumuturi din emisiunea de obligațiuni”* -** este un cont de surse împrumutate, cu funcție contabilă de pasiv. *Se creditează* cu suma împrumuturilor obținute în urma emisiunii de obligațiuni (512), sau de încasat (461 „Debitori diverşi”), cu primele de rambursare aferente împrumuturilor din emisiunea de obligațiuni (169 ”Prime privind rambursarea obligațiunilor”). *Se debitează* cu suma împrumuturilor din emisiunea de obligațiuni rambursate (512); cu valoarea obligațiunilor emise, răscumpărate şi anulate (505 ”Obligațiuni emise şi răscumpărate”). *Soldul creditor* reprezintă împrumuturile din emisiunea de obligațiuni nerambursate.

169 ”Prime privind rambursarea obligațiunilor” - este un cont de regularizare, cu funcție contabilă de activ. Se debitează cu suma primelor de rambursare aferente împrumuturilor din emisiunea de obligațiuni (161). Se creditează la rambursarea împrumuturilor ajunse la scadență, cu primele de rambursare amortizate prin debitul contului 6868 ”Cheltuieli financiare privind amortizarea primelor de rambursare a obligațiunilor”. Soldul debitor reprezintă valoarea primelor de rambursare a obligațiunilor, neamortizate.

168 ”Dobânzi aferente împrumuturilor şi datoriilor asimilate” – ține evidența dobânzilor datorate, aferente împrumuturilor din emisiunea de obligațiuni, creditelor bancare pe termen lung, datoriilor ce privesc imobilizările financiare, precum şi a altor împrumuturi şi datorii asimilate. Este un cont de surse, cu funcție contabilă de pasiv. *Se creditează* cu valoarea dobânzilor datorate, aferente împrumuturilor şi datoriilor asimilate (666 ”Cheltuieli privind dobânzile”). *Se debitează* cu suma dobânzilor plătite (512). *Soldul creditor* reprezintă valoarea dobânzilor datorate şi neplătite. Contul se dezvoltă în conturi sintetice de grad II corespunzător categoriilor de împrumuturi şi datorii asimilate.

✍ **Exemplu:**

1. Întreprinderea "ABC" S.A. emite 100 obligațiuni în vederea obținerii unui împrumut pe termen lung, în valoare de 500 lei/obligatiune, prețul de emisiune 490 lei/titlu, durata de rambursare 5 ani, rata dobânzii 10%.

- *subscrierea împrumutului sub forma obligațiunilor emise.*

Analiza contabilă:

- Debitori diversi (461)	A	+	D
- Prime privind rambursarea obligatiunilor (169)	A	+	D
- Împrumuturi din emisiunea de obligatiuni (161)	P	+	C

Formula contabilă este:

%	**=**	**161**	**50.000**
461			**49.000**
169			**1.000**

- *vărsarea sumelor datorate de persoanele care au subscris.*

Analiza contabilă**:**

- Debitori diversi (461)	A	-	C
- Conturi la banci in lei" (5121)	A/P	+	D

Formula contabilă este:

5121	**=**	**461**	**49.000**

2. Anual, se calculează şi se plătesc dobânzile aferente împrumutului din emisiunea de obligațiuni.

D = d' x C

unde: D – dobânda

d' – rata dobânzii

C – împrumutul din emisiunea de obligațiuni

D = 10% x 50.000 = 5.000 lei

☞ *se înregistrează obligația de plată a dobânzii:*

Analiza contabilă:

- Cheltuieli cu dobanzile (666)	A	+	D
- Dobanzi afer. împrumuturilor din emisiuni de obligațiuni (1681)	P	+	C

Formula contabilă înregistrată anual, timp de 5 ani, este:

666	**=**	**1681**	**5000**

- *se plătesc anual dobânzile:*

Analiza contabilă:

- Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiunea de obligațiuni (1681)	P	-	D
- Conturi la banci 5121	A	-	C

Formula contabilă:

1681	**=**	**5121**	**5000**

- *concomitent, în fiecare an se amortizează prima de rambursare a obligațiunilor (cota 1/5):*

Analiza contabilă:

- Chelt. fin. privind amortizarea primelor de rambursare a oblige. (6868)	A	+	D
- Prime privind rambursarea obligațiunilor (169)	A	-	C

Formula contabilă este:

6868	**=**	**169**	**200**

3. La expirarea perioadei (după 5 ani), se rambursează împrumutul
Analiza contabilă:

- Împrumuturi din emisiunea de obligațiuni (161)	P	-	D
- Conturi la bănci în lei (5121)	A/P	-	C

Formula contabilă este:

161	**=**	**5121**	**50.000**

Creditele bancare pe termen lung – sunt o componentă a capitalurilor permanente, reprezentând pentru întreprindere o sursă de finanțare cu caracter durabil, termenele de contractare fiind mai mari de un an.

162 "Credite bancare pe termen lung" este un cont de surse împrumutate, cu funcție contabilă de pasiv. Se creditează obligațiile întreprinderii față de instituțiile bancare pentru creditele primite de la acestea (512, 401, 404). Se debitează cu stingerea obligațiilor față de bănci, pentru sumele rambursate cu ocazia ajungerii la scadență a creditelor (512). Soldul creditor reprezintă creditele bancare pe termen lung primite, neajunse la scadență.

Exemplu:
Societatea comercială "ABC" S.A. contractează un credit bancar pe termen de cinci ani, în sumă de 30.000 lei, cu rata dobânzii de 10%. Dobânzile se calculează şi achită în fiecare an, conform contractului. Creditul se rambursează la scadență.

- *contractarea creditului de la bancă:*

Analiza contabilă:

- Credite bancare pe termen lung (162)	P	+	C
- Conturi la banci in lei (5121)	A/P	+	D

Formula contabilă este următoarea:

5121	**=**	**162**	**50.000**

- *înregistrarea dobânzii datorată (în fiecare an, timp de 5 ani):*

Analiza contabilă:

- Dob. afer. creditelor bancare pe termen lung (1682)	P	+	C
- Cheltuieli privind dobânzile (666)	A	+	D

Formula contabilă este următoarea.

666	**=**	**1682**	**3.000**

- *se achită dobânda datorată (în fiecare an):*

Analiza contabilă:

- Dob. afer. creditelor bancare pe termen lung (1682)	P	-	D
- Conturi la bănci în lei (5121)	A/P	-	C

Formula contabilă este următoarea.

1682	**=**	**5121**	**3.000**

- *la scadență se restituie creditul bancar:*

Analiza contabilă:

- Credite bancare pe termen lung şi mijlociu (162)	P	-	D
- Conturi la bănci în lei (5121)	A/P	-	C

Formula contabilă este următoarea.

162	**=**	**5121**	**3.000**

6.2. Contabilitatea principalelor operații ale ciclului de exploatare

Operațiile ciclului de exploatare se identifica cu operațiile cu caracter ordinar şi repetitiv, pe termen scurt şi care contribuie la realizarea obiectului de activitate.

În întreprinderi comerciale – fazele ciclului de exploatare sunt reduse: cumpărarea mărfurilor → stocajul mărfurilor în vederea revânzării → vânzarea mărfurilor .

În întreprinderile industriale – durata ciclului de exploatare depinde de sectorul de activitate. În activitatea de producție utilajele şi echipamentele industriale, stocurile de materii prime şi materiale, sunt combinate sub acțiunea factorului muncă. Stocurile de materii prime şi materiale consumabile se transformă în producție în curs de execuție şi apoi în produse finite. Vânzarea acestor produse asigură reconstituirea capitalului circulant (stocuri de materii prime şi materiale) sub formă de lichidități, utilizate pentru reluarea ciclului de exploatare.

Aşadar, principalele operații studiate în cadrul componentei ciclului de exploatare sunt:

1. Operațiunile cu stocuri (intrari, consumuri/vânzări de stocuri)
2. Mecanismul TVA
3. Decontări cu terții debitori/creditori comerciali
4. Decontări cu salariații

6.2.1. Contabilitatea operațiunilor cu stocuri

Operațiunile cu stocuri se referă la operații de intrări prin achiziție sau alte modalități (aport la capital, plus la inventar, donații primite, etc) şi la operații de ieşiri prin consum în producție, prin vânzare sau prin alte modalități.

Cele mai reprezentative stocuri sunt mărfurile, ambalajele, materiile prime, produsele finite, producția în curs de execuție, obiectele de inventar.

În cadrul întreprinderii, activele circulante materiale ocazionează numeroase operații, care por fi grupate după conținutul lor în: operații de aprovizionare şi conservare, operații de eliberare din depozite şi inventariere.

Aceste operații sunt consemnate în diverse documente şi evidențe operative specifice.

Aprovizionarea presupune întocmirea şi urmărirea documentelor:

- emiterea către furnizori a *comenzii,* pe baze căreia se încheie *contractul economic*;

- în anumite condiții, contractele economice sunt înlocuite de către furnizori prin *confirmarea de comandă*;
- în cadrul executării comenzii şi a contractului de aprovizionare, întreprinderea cumpărătoare primeşte de la furnizor *avizul de însoțire şi/sau factura.* Avizul de însoțire a mărfii se emite, pe măsura livrării, de către compartimentul vânzări şi serveşte ca document pentru eliberarea şi scăderea depozitului şi a bunurilor trimise către terți. Este un document de însoțire a bunurilor pe timpul transportului, document pentru întocmirea facturii, document de primire în gestiunea cumpărătorului.

Recepția materialelor aprovizionate de la furnizori presupune:

- recepția transportului se efectuează de către delegatul serviciului aprovizionare al întreprinderii cumpărătoare în momentul preluării transportului de le cărăuş. Dacă la recepție se constată lipsuri se întocmeşte un proces verbal de constatare, care se semnează de către cărăuş şi beneficiari;
- recepția cantitativă – se efectuează de către magazinerul care ia în gestiune materialele sosite;
- recepția calitativă – se efectuează de către un specialist (tehnolog sau merceolog) – întocmeşte buletinul de analiză.

La recepția valorilor materiale se întocmeşte *Nota de recepție şi constatare de diferențe*. În baza acestui document bunurile aprovizionate sunt încărcate în gestiune.

Înmagazinarea bunurilor presupune:

- pentru predarea la magazie a bunurilor obținute din producție proprie sau tranzitarea materialelor de la un loc de depozitare la altul, în cadru aceleiaşi întreprinderi, se întocmeşte bonul de predare – transfer – restituire;
- în vederea eliberarea stocurilor de active circulante pentru consum – bonul de consum şi fişa limită de consum;
- pentru bunurile trimise spre prelucrare la terți – dispoziția de livrare, avizul de însoțire a mărfii pe care se face mențiunea ”pentru prelucrare la terți”;
- livrarea de produse finite către terți se face pe baza facturii;
- fişa de magazie – este un document de evidență operativă a magaziei ți se întocmeşte separat pentru fiecare fel, calitate sau sortiment de stocuri materiale.

În contabilitate, stocurile şi producția în curs de execuție sunt reflectate astfel:

- valoric, în contabilitatea sintetică;
- cantitativ şi valoric, cu unele excepții, în contabilitatea analitică;
- cantitativ, în evidența operativă de la locurile de depozitare.

Reflectarea în etalon bănesc a stocurilor şi producției în curs de execuție presupune evaluarea acestora, adică exprimarea lor valorică.

Prețurile folosite la evaluarea activelor circulante înregistrate în contabilitate se numesc prețuri de înregistrare. Ele pot diferi în funcție de opțiunea unităților patrimoniale şi de natura stocurilor şi producției în curs de execuție.

Astfel:

- materiile prime, materialele consumabile, obiectele de inventar, ambalajele şi baracamentele achiziționate din afara unității pot fi reflectate în contabilitate *la costul de achiziție, prețul standard sau prețul de facturare al furnizorului;*
- producția în curs de execuție, semifabricatele şi produsele finite, obiectele de inventar, ambalajele şi alte bunuri produse de către unitatea patrimonială pot fi reflectate în contabilitate la *cost de producție sau la preț standard;*
- animalele şi păsările sunt reflectate în contabilitate la *costul da achiziție* pentru cumpărările din afara unității, ori la *costul de producție* pentru bunurile provenite din producție proprie.

Astfel, **din punct de vedere al naturii acestora** stocurile se clasifică în următoarele categorii:

1. ***Materiile prime*** sunt bunuri care se consumă la prima utilizare, participă direct la obținerea produsului finit şi se regăsesc în acesta, integral sau parțial, în forma inițială sau transformate.
2. ***Materialele consumabile*** participă sau ajută la procesul de fabricație sau de exploatare, se consumă la prima utilizare dar nu se regăsesc, de regulă, în produsul finit.
3. ***Materialele de natura obiectelor de inventar*** sunt reprezentate prin bunuri care nu îndeplinesc una din condițiile necesare pentru a fi considerate imobilizări corporale, precum şi bunurile assimilate acestora (echipamentul de protecție, echipamentul de lucru, îmbrăcămintea specială, mecanismele, dispozitivele şi verificatoarele, SDV- urile, aparate de măsură şi control, matrițele utilizate la execuția anumitor produse şi alte obiecte similare).
4. ***Produsele*** sunt elemente de natura bunurilor, lucrărilor şi serviciilor realizate în urma procesului de exploatare şi care au ca principală destinație livrarea către terți. Asemenea active circulante materiale sunt reprezentate de semifabricate, produse finite şi de produsele reziduale.
5. ***Animalele şi păsările*** de natura stocurilor care, potrivit legii, nu sunt considerate mijloace fixe, se referă animalele tinere şi la îngrăşat, animalele şi păsările crescute pentru producție şi reproducție. Acestora li se adaugă coloniile de albine.
6. Bunurile pe care le cumpără întreprinderea pentru a le vinde în starea în care au fost achiziționate sau după prelucrări nesemnificative sunt considerate ***mărfuri***. Desfacerea acestora are loc prin societăți specializate în activități de comerț cu ridicata (en gros) şi cu amănuntul (en detail) sau prin unități care au ca obiect alte activități decât comercializarea mărfurilor.
7. ***Ambalajele*** sunt bunurile folosite pentru asigurarea protecției materiilor prime, materialelor, produselor finite, mărfurilor etc. pe timpul transportului şi depozitării sau pentru prezentarea lor comercială.
8. Din categoria activelor circulante materiale face parte şi ***producția în curs de execuție***. Aceasta se referă la producția ce nu a parcurs toate fazele (stadiile) de prelucrare prevăzute în procesul tehnologic.

Stocurile, **din punct de vedere al proveniență**, trebuie privite sub două aspecte.

1. stocuri achiziționate de unitate din afara sa (materii prime, materiale consumabile, materiale de natura obiectelor de inventar, animale, mărfuri, ambalaje etc. cumpărate de la furnizori sau din avansuri de trezorerie) sau intrate în gestiune pe alte căi (aport în natură al acționarilor/asociaților la capitalul social, primite cu titlu gratuit, plusuri de inventar constatate la stocurile provenite din aprovizionări din afara întreprinderii sau din alte surse etc.);
2. stocuri obținute din activitatea proprie (materiale de natura obiectelor de inventar, semifabricate, produse finite, produse reziduale, ambalaje, animale şi păsări etc.).

Pentru reflectarea contabilă a existenței, procurării şi utilizării stocurilor de materii prime se utilizează contul 301 „Materii prime”. Din punct de vedere al funcției economice, este un cont de active circulante, iar funcția contabilă este de activ.

Se debitează cu valoarea stocurilor de materii prime intrate în gestiunea unității patrimoniale prin achiziționarea de la furnizori (401), aduse ca aport la

capital (456), primite cu titlu gratuit (7412), plus la inventariere (601), sau din alte surse.

Se creditează cu valoarea stocurilor de materii prime ieşite din gestiunea unității patrimoniale prin consum sau constatate lipsă la inventar (601), cu valoarea materiilor prime trecute le mărfuri spre a fi vândute (371), cu materiile prime ieşite prin donație (6582), sau alte destinații.

Soldul debitor reprezintă valoarea materiilor prime existente în stoc la prețuri de înregistrare.

Exemple:

1. Societatea comercială F&G S.A. se aprovizionează cu materii prime de la furnizori, cost de achiziție 600.000 le (conform facturii).

Această operație produce modificări în volumul activelor şi pasivelor, respectiv o creştere a elementelor de activ: materii prime cu suma de 600.000 lei, şi concomitent creşterea obligațiunilor față de furnizor (element de pasiv) cu suma de 600.000 lei. Conturile corespondente sunt 301 "Materii prime" şi 401 "Furnizori".

301 "Materii prime"	A	+	D
401 "Furnizori"	P	+	C

Formula contabilă este următoarea:

301	**=**	**401**	**600.000**

2. S.C. F&G S.A înregistrează consumul de materii prime, costul de achiziție al materiilor prime date în consum este de 300.000 lei, conform bonului de consum.

Această operație generează modificări numai în structura activelor, respectiv scade stocul de materii prime cu suma de 300.000 lei şi concomitent cresc cheltuielile cu materiile prime cu aceeaşi sumă de 300.000 lei. Conturile corespondente sunt 601 "Cheltuieli cu materiile prime" şi 301 "Materii prime".

601 "Cheltuieli cu materiile prime"	A	+	D
301 "Materii prime"	A	-	C

Formula contabilă este:

601	**=**	**301**	**300.000**

Contul **302 „Materiile consumabile"** este utilizat pentru evidența contabilă a materialelor consumabile; este un cont de active circulante, cu funcție contabilă de activ. Se debitează cu valoarea stocurilor de materiale consumabile intrate în gestiunea unității patrimoniale prin achiziționarea de la furnizori (401), aduse ca aport la capital (456), primite cu titlu gratuit (7412), sau din alte surse. Se creditează cu valoarea stocurilor de materiale consumabile ieşite din gestiunea unității patrimoniale prin consum (602), cu valoarea materialelor consumabile lipsă la inventar (602), cedate cu titlu gratuit (6582), sau alte destinații. Soldul debitor reprezintă valoarea materiilor prime existente în stoc, la prețuri de înregistrare.

Exemple:

1. La înființarea S.C. F&G S.A acționarii au adus ca aport la capital materiale consumabile în sumă de 10.000 lei, conform procesului verbal de predare-primire.

Această operație produce modificări în volumul activului bilanțier, respectiv o creştere a elementelor de materiale consumabile cu suma de 10.000 lei, şi concomitent reducerea creanțelor față de acționari cu suma de 10.000 lei.

Conturile corespondente sunt 302 “Materiale consumabile” şi 456 “Decontări cu acționarii privind capitalul”.

302 “Materiale consumabile”	A	+	D
456 “Dec. cu acționarii privind capitalul”	A/P	+	C

Formula contabilă este următoarea:

302	**=**	**456**	**10.000**

2. S.C. F&G S.A înregistrează darea în consum a întregului stoc de materiale consumabile, în sumă de 10.000 lei, conform bonului de consum.

Această operație generează modificări numai în structura activelor, respectiv scade stocul de materiale consumabile cu suma de 10.000 lei şi concomitent cresc cheltuielile cu materialele consumabile cu aceeaşi sumă de 10.000 lei. Conturile corespondente sunt 602 “Cheltuieli cu materialele consumabile” şi 302 “Materialele consumabile”.

602 “Cheltuieli cu materialele consumabile”	A	+	D
302“Materiale consumabile”	A	-	C

Formula contabilă este:

602	**=**	**302**	**10.000**

3. Inventarierea efectuată la magazia de materiale consumabile a S.C. F&G S.A arată un plus de 25 kg a 10 lei /kg cost de achiziție. Cauza acestui plus o constituie erorile de măsurare.

Prin recunoaşterea plusului de inventar se majorează stocul disponibil la dispoziția întreprinderii; contul de 302 *Materiale consumabile*, cu funcție de activ, se debitează. Simultan, pe baza plusului de inventar, întreprinderea înregistrează o economie la costurile materiilor prime date în consum, (A-). Contul 602 *Cheltuieli cu matrialele consumabile*, cu funcție de activ, se creditează cu diminuarea de cheltuieli.

602 “Cheltuieli cu materialele consumabile”	A	-	C
302 “Materiale consumabile”	A	+	D

Formula contabilă este:

302	**=**	**602**	**250**

Pentru înregistrarea în contabilitate a obiectelor de inventar se utilizează contul **303 “ Materiale de natura obiectelor de inventar”** - cont de active circulante, cu funcție contabilă de activ. Se debitează cu valoarea obiectelor de inventar intrate în gestiune unității patrimoniale, prin cumpărări de la furnizori (401), aduse ca aport la capital (456), primite cu titlu gratuit (7412), sau din alte surse. Se creditează cu valoarea obiectelor de inventar date în consum (603), restituite acționarilor (456), donate (6582), vândute ca atare (371), sau alte destinații. Soldul debitor reprezintă valoarea la preț de înregistrare a obiectelor de inventar aflate în gestiunea unității patrimoniale.

Exemple:

1. S.C. F&G S.A recepționează SDV-uri achiziționate de la furnizori, pentru suma de 2.000 lei, plata urmând a avea loc ulterior, conform facturii

Operația economică duce la creşterea stocului de materiale de natura obiectelor de inventar (A+); contul 303 *Materiale de natura obiectelor de inventar* se debitează. Simultan şi cu aceeaşi sumă, din cumpărări se recunoaşte datoria comercială față de furnizori (P+); contul 401 *Furnizori*, cu funcție de pasiv, se creditează cu majorarea datoriilor.

401 "Furnizori"	P	+	C
303 "Obiecte de inventar"	A	+	D

Formula contabilă este:

303	**=**	**401**	**2.000**

2. Se dau în folosință SDV-uri în valoare de 1.000 lei.

Darea în folosință a materialelor de natura obiectelor de inventar duce la majorarea cheltuielilor de exploatare (A+); contul 603 *Cheltuieli cu materialele de natura obiectelor de inventar,* cu funcție contabilă de activ, se debitează cu majorarea de cheltuieli. Concomitent, are loc diminuarea stocului de materiale de natura obiectelor de inventar (A-); contul 303 *Materialele de natura obiectelor de inventar*, cont de activ, se creditează.

603 "Cheltuieli cu obiectele de inventar"	A	+	D
303 "Obiecte de inventar"	A	-	C

Formula contabilă este:

603	**=**	**303**	**1.000**

3. S.C. F&G S.A donează restul obiectelor de inventar, în sumă de 1.000 lei unui cămin de bătrâni, conform procesului verbal de danație.

Donarea materialelor de natura obiectelor de inventar duce la micşorarea stocului de active, deci la creditarea contului 303 şi concomitent la debitarea contului *6582 Donații şi subvenții acordate*, cu creşterea altor cheltuieli de exploatare.

6582 "*Donații şi subvenții acordate*"	A	+	D
303 "Obiecte de inventar"	A	-	C

Formula contabilă este:

6582	**=**	**303**	**1.000**

Pentru înregistrarea în contabilitate a produselor obținute de întreprindere din producție proprie se utilizează contul ***345 "Produse finite"***. După conținut economic este un cont de active circulante, iar după funcția contabilă cont de activ. Se debitează cu prețul de înregistrare al produselor finite intrate în gestiune din producție proprie (711). Se creditează cu prețul de înregistrare al produselor finite şi/sau produselor reziduale ieşite din gestiune spre vânzare (711) sau alte destinații. Soldul debitor reprezintă prețul de înregistrare al semifabricatelor, produselor finite şi/sau produselor reziduale existente în stoc.

Contul 711 Variația stocurilor se utilizează pentru evaluarea corectă a costului de producție aferent producției obținute. După funcția sa contabilă, este un cont bifuncțional. Se creditează cu costul standard al producției finite sau în curs de execuție şi cu diferențele de preț nefavorabile, calculate şi repartizate. Se debitează cu costul standard al producției vândute, reluate în fabricație şi cu diferențele de preț favorabile calculate şi repartizate. La sfârşitul perioadei, soldul debitor sau creditor al contului Variația stocurilor se preia la rezultatul exercițiului.

Exemple:

1. Pe baza raportului de fabricație şi a bonului de predare se transferă la depozit produse la cost de producție efectiv 2.500 lei.
Se majorează stocul de produse în depozit (A+), contul 345 *Produse finite*, cu funcție contabilă de activ, se debitează. Prin creditarea contului 711 *Variația stocurilor* (P+) este recunoscut costul producției finite obținute.
Analiza contabilă:

345 „Produse finite”	A	+	D
711 „Venituri aferente stocurilor de produse”	P	+	C

Formula contabilă este:

345	**=**	**711**	**2.500**

2. Conform contractului şi facturii se vând o jumătate din produsele finite obținute anterior, prețul de vânzare 2.000 lei. Se facturează clienților produse finite:
Are loc creşterea creanțelor față de clienți (A+), iar contul 4111 *Clienți*, cu funcție contabilă de activ, se debitează. Ca urmare a tranzacției se recunoaşte un venit din exploatare (P+), iar contul 701 *Venituri din vânzarea produselor finite* se creditează.
Analiza contabilă:

4111 „Clienți”	A	+	D
701 „Venituri din vânzarea produselor finite”	P	+	C

Formula contabilă este:

411	**=**	**701**	**2.000**

3. Se descarcă gestiunea pentru produsele finite vândute, la cost efectiv de 1.250 lei (2.500 lei / 2).
Se recunosc cheltuielile aferente producției vândute, contul 711 *Variația stocurilor* (P-) se debitează. Concomitent, se reduce stocul de produse finite (A-), iar contul 345 *Produse finite* se creditează.
Analiza contabilă:

345 „Produse finite”	A	-	C
711 „Venituri aferente stocurilor de produse	P	-	D

Formula contabilă este:

711	**=**	**345**	**1.250**

Evidența existenței şi mişcării stocurilor de mărfuri în depozitele unității se ține cu ajutorul contului de activ ***371 “Mărfuri”.*** In debitul contului 371 "Marfuri" se inregistreaza: valoarea la pret de inregistrare a marfurilor achizitionate (401, 408); valoarea la pret de inregistrare a marfurilor reprezentand aportul in natura al actionarilor si asociatilor (456); valoarea la pret de inregistrare a marfurilor constatate plus la inventar si a celor primite cu titlu gratuit (607, 758); valoarea adaosului comercial si taxa pe valoarea adaugata neexigibila, in situatia in care evidenta marfurilor se tine la pret cu amanuntul (378, 4428). In creditul contului 371 "Marfuri" se inregistreaza: valoarea la pret de inregistrare a marfurilor iesite din gestiune prin vanzare si lipsurile de inventar (607); valoarea adaosului comercial si a taxei pe valoarea adaugata neexigibila aferenta marfurilor iesite din gestiune (378, 4428); valoarea donatiilor si pierderilor din calamitati (658, 671). Soldul contului reprezinta valoarea la pret de inregistrare a marfurilor existente in stoc la sfarsitul perioadei.

Exemple

1. Societatea comercială F&G S.A. se aprovizionează cu marfuri de la furnizori, cost de achiziție 600.000 le (conform facturii).
Această operație produce modificări în volumul activelor şi pasivelor, respectiv o creştere a elementelor de activ: marfuri cu suma de 600.000 lei, şi concomitent creşterea obligațiunilor față de furnizor (element de pasiv) cu suma de 600.000 lei. Conturile corespondente sunt 371 “Marfuri” şi 401 “Furnizori”.

371 “Marfuri”	A	+	D
401 “Furnizori”	P	+	C

Formula contabilă este următoarea:

371	**=**	**401**	**600.000**

2. Conform contractului şi facturii se vând o jumătate din marfurile cumparate anterior, prețul de vânzare 400.000 lei. Se facturează clienților marfurile vandute:
Are loc creşterea creanțelor față de clienți (A+), iar contul 4111 *Clienți*, cu funcție contabilă de activ, se debitează. Ca urmare a tranzacției se recunoaşte un venit din exploatare (P+), iar contul 707 *Venituri din vânzarea marfurilor* se creditează.
Analiza contabilă:

4111 „Clienți”	A	+	D
707 „Venituri din vânzarea mărfurilor”	P	+	C

Formula contabilă este:

4111	**=**	**707**	**400.000**

3. Se descarcă gestiunea pentru mărfurile vândute, la cost efectiv de 300.000 lei (600.000 lei / 2).
Se recunosc cheltuielile aferente marfurilor vândute, contul 607 *Cheltuieli cu marfurile vandute* (A+) se debitează. Concomitent, se reduce stocul de marfuri (A-), iar contul 371 Marfuri se creditează.
Analiza contabilă:

371 „Mărfuri”	A	-	C
607 Cheltuieli cu marfurile vandute	A	+	D

Formula contabilă este:

607	**=**	**371**	**300**.000

Evaluarea mărfurilor intrate în gestiune se poate realiza la mai multe categorii valorice, şi anume:

- cost de achiziție;
- preț cu ridicata (practicat de unitățile de desfacere a mărfurilor cu ridicata), format prin adăugarea la costul de achiziție a marjei comerciantului (adaosului comercial);
- preț cu amănuntul (practicat de unitățile de desfacere cu amănuntul a mărfurilor), format prin adăugarea la costul de achiziție a marjei comerciantului şi a taxei pe valoarea adăugată.

Pentru evidența adaosului comercial (marjei comerciantului) aferent mărfurilor din unitățile comerciale intervine contul rectificativ ***378 “Diferențe de preț la mărfuri”,*** care înregistrează în credit valoarea adaosului comercial aferent mărfurilor intrate în gestiune (371), iar în debit valoarea adaosului comercial aferent mărfurilor ieşite din gestiune (371). Soldul contului reprezintă valoarea adaosului comercial aferent mărfurilor existente în stoc la sfârşitul perioadei.

Evidența deprecierii stocurilor de natura materiilor prime, materialelor şi produselor se ține cu ajutorul conturilor de ajustări din grupa ***39 "Ajustări pentru deprecierea stocurilor"***. Sunt conturi rectificative de active, cu funcție contabilă de pasiv. Se creditează cu constituirea ajustărilor pe seama cheltuielilor (6814), ca urmare a deprecierii stocurilor (valoarea realizabilă < valoarea de intrare) şi se debitează cu sumele aferente ajustărilor anulate în exercițiul următor sau rămase fără obiect, prin creditul conturilor de venituri (7814). Soldul creditor al conturilor de ajustări , reprezintă valoarea ajustărilor aferente stocurilor la finele exercițiului.

Exemplu: *S.C. F&G S.A deține un stoc de lemne achiziționat în valoare de 4.000 lei. La sfârşitul exercițiului, valoarea de piață a acestui stoc este de numai 3.800 lei.*

Întreprinderea recunoaşte pierderea datorată diminuării valorii de 200 lei, sub forma unei cheltuieli din exploatare (A+), concomitent cu constituirea unui provizion (reducere) pentru depreciere (P+). Contul 6814 *Cheltuieli de exploatare privind ajustări pentru deprecierea activelor circulante,* cont de activ, se debitează cu creşterea cheltuielii, iar contul 3921 *Ajustări pentru deprecierea materialelor consumabile,* cont rectificativ de active, cu funcție contabilă de pasiv, se creditează cu reducerea valorii stocurilor de materiale consumabile.

Analiza contabilă:

3921 „Ajustări pt. deprecierea mat. consumabile"	P	+	C
6814 „Cheltuieli de exploatare privind ajustări pentru deprecierea activelor circulante"	A	+	D

Formula contabilă este:

6814	**=**	**3921**	**200**

6.2.2. Contabilitatea taxei pe valoarea adăugată

Taxa pe valoarea adăugată este un impozit indirect, ataşat consumului. Taxa pe valoarea adăugată este aferentă transferului de proprietate asupra bunurilor, prestărilor de servicii şi executărilor de lucrări. Spre deosebire de impozitul pe profit care este un impozit direct (afectează cheltuielile întreprinderii şi implicit profitul acesteia), taxa pe valoarea adăugată nu afectează cheltuielile sau eniturile întreprinderilor. Acestea fac doar oficiul de a plăti sau de a primi taxa pe valoarea adăugată de la stat. Consumatorul final este persoana care suportă acest impozit.

De exemplu: un angrosist cumpără bunuri, lucrări sau servicii de la furnizori, contabilizând separat costul bunului achiziționat de taxa pe valoarea adăugată aferentă. La rândul său, el revinde bunurile unui client, comerciant en detail, înregistrând separat prețul de vânzare (ca un venit) de TVA aferentă prețului. Diferența între taxa primită de la client (TVA colectată) şi taxa plătită furnizorilor (TVA deductibilă) o plăteşte statului în cazul în care prima este mai mare sau o primeşte de la stat în situația inversă.

În România cota de TVA este de 19 %, cu excepția operațiilor de export şi transport internațional de persoane care sunt impozabile cu cota zero. TVA se plăteşte lunar până la data de 25 a lunii următoare, dată după care se percep penalizări pentru întârziere. TVA este înscrisă separat în factura fiscală; pe baza facturilor se întocmesc jurnalul de cumpărări şi jurnalul de vânzări, documente ce stau la baza înregistrării TVA în contabilitate.

Operațiunile supuse TVA sunt: livrarea de bunuri mobile, prestări servicii şi transferul proprietății bunurilor imobile.

Sunt scutite de TVA: unitățile sanitare, de asistență socială, organizațiile de handicapați, liberii profesionişti, gospodăriile agricole individuale, societățile de asigurare, etc.

Nu se calculează TVA asupra următoarelor operațiuni: aport în natură la capital, plata primelor de asigurare, importul de maşini şi utilaje pentru investiții, etc.

Contul cu ajutorul căruia se evidențiază taxa pe valoarea adăugată este contul sintetic de gradul I, 442 Taxa pe valoarea adăugată, cont ce se desfăşoară pe mai multe sintetice de gradul II:

- *4423 "TVA de plată"*
- *4424 "TVA de recuperat"*
- *4426 "TVA deductibilă"*
- *4427 "TVA colectată"*
- *4428 "TVA neexigibilă"*

Contul ***4426 "Taxa pe valoarea adăugată deductibilă"*** **-** se foloseşte pentru evidența taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturile furnizorilor pentru bunurile, lucrările şi serviciile achiziționate de unitate, deductibilă din punct de vedere fiscal. După funcția contabilă este un cont de activ. Se debitează cu sumele reprezentând taxa pe valoarea adăugată deductibilă, potrivit legii (401,404,5121, 4428), etc. Se creditează cu sumele deductibile din taxa pe valoarea adăugată (4427), cu sumele reprezentând TVA deductibilă ce depăşesc valoarea TVA colectată ce urmează a se încasa de la bugetul statului (4424), etc. La sfârşitul perioadei contul se închide, deci nu prezintă sold.

Contul ***4427 "Taxa pe valoarea adăugată colectată"-*** se foloseşte pentru evidența sumelor datorate de unitățile patrimoniale bugetului de stat, reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă vânzărilor de produse şi mărfuri, prestărilor de servicii sau executării de lucrări. După funcția contabilă este un cont de pasiv. Se creditează cu taxa pe valoarea adăugată înscrisă în facturile emise către clienți sau alte documente legale reprezentând vânzări de produse, mărfuri, prestări de servicii şi executării de lucrări (411, 461, 5311), etc. Se debitează cu sumele reprezentând taxa pe valoarea adăugată deductibilă (4426), cu taxa pe valoarea adăugată de plată datorită bugetului de stat (4423), etc. La sfârşitul perioadei contul se închide, deci nu prezintă sold.

Contul ***4423 "Taxa pe valoarea adăugată de plată"***- este folosit pentru evidența taxei pe valoarea adăugată de plătit bugetului de stat. După funcția contabilă este un cont de pasiv. Se creditează cu diferențele rezultate la finele perioadei între taxa pe valoarea adăugată colectată, mai mare, şi taxa pe valoarea adăugată deductibilă, mai mică (4427). Se debitează cu sumele plătite bugetului de stat reprezentând taxa pe valoarea adăugată (5121) sau cu TVA de recuperat compensată (4424). Soldul creditor reprezintă TVA exigibilă la plată.

Contul ***4424 "Taxa pe valoarea adăugată de recuperat"-*** este un cont de activ şi ține evidența TVA de recuperat de către unitățile patrimoniale de la bugetul statului. *Se debitează* cu diferența dintre TVA deductibilă mai mare şi TVA colectată mai mică (4426). *Se creditează* cu sumele încasate de la bugetul statului reprezentând TVA cuvenită pe baza cererii de rambursare (512), cu suma ce reprezintă TVA cuvenită de la buget, neîncasată până la finele perioadei şi compensată în perioada următoare cu TVA datorată bugetului (4423). *Soldul debitor* reflectă contravaloarea TVA cuvenită de la bugetul statului, creanța unității față de stat.

Contul ***4428 "Taxa pe valoarea adăugată neexigibilă"-*** este un cont bifuncțional şi ține evidența. Se creditează TVA neexigibilă rezultată din vânzări cu plata în rate sau pentru prestații efectuate şi nefacturate clienților. Se debitează TVA neexigibilă aferentă cumpărărilor făcute cu plata în rate şi aprovizionărilor pentru care nu au sosit facturile furnizorilor. Soldul reprezintă sume în aşteptare

care pe măsură ce devin exigibile se trec în debitul contului TVA deductibilă, pentru cumpărări, sau în creditul contului TVA colectată, pentru vânzări.

Exemple:

1. Societatea comercială F&G S.A. se aprovizionează cu materii prime de la furnizori, cost de achiziție 100.000 lei, TVA 19% (conform facturii).

Această operație produce modificări în volumul activelor şi pasivelor, respectiv o creştere a elementelor de activ: materii prime cu suma de 100.000 lei, TVA deductibilă cu suma de 19.000 şi concomitent creşterea obligațiunilor față de furnizor (element de pasiv) cu suma de 119.000 lei.

Conturile corespondente sunt 301 "Materii prime", 4426 „TVA deductibilă" şi 401 "Furnizori".

301 "Materii prime"	A	+	D
4426 "TVA deductibilă "	A	+	D
401 "Furnizori"	P	+	C

Formula contabilă este următoarea:

%	**=**	**401**	**119.000**
301			**100.000**
4426			**19.000**

2. Conform contractului şi facturii se vând o jumătate din produsele finite obținute anterior, prețul de vânzare 2.000 lei, TVA 19%. Se facturează clienților produse finite:

Are loc creşterea creanțelor față de clienți (A+), iar contul *Clienți*, cu funcție contabilă de activ, se debitează. Ca urmare a tranzacției se recunoaşte un venit din exploatare (P+), iar contul *Venituri din vânzarea produselor finite* se creditează. Se colectează TVA şi deci de creditează contul 4427 TVA colectată pentru suma de 380lei.

Analiza contabilă:

411 „Clienți"	A	+	D
701 „Venituri din vânzarea prod. finite"	P	+	C
4427 „TVA colectată"	P	+	C

Formula contabilă este:

411	**=**	**%**	**2.380**
		701	**2.000**
		4427	**380**

3. La sfârşitul lunii se regularizează TVA. Această operațiune presupune închiderea conturilor 4426 şi 4427, unul prin celălalt şi determinarea diferenței dintre TVA colectat şi TVA deductibil care după caz, poate fi TVA de recuperat sau de plătit. Se întâlnesc următoarele situații:

- *TVA colectată = 5.000 lei şi TVA deductibilă = 3.000 lei.*

Cum valoarea TVA colectată > TVA deductibilă => TVA de plată

Analiza contabilă:

4426 "TVA deductibila "	A	-	C
4427 "TVA colectata"	P	-	D
4423 "TVA de plata"	P	+	C

Formula contabilă este următoarea:

4427	**=**	**%**	**5.000**
		4423	**2.000**
		4426	**3.000**

- *TVA colectată = 1.700 lei şi TVA deductibilă = 4.000 lei.*

Cum TVA colectată < TVA deductibilă => TVA de recuperat

Analiza contabilă:

4426 "TVA deductibila "	A	+	D
4427 "TVA colectata"	A	-	C
4424 "TVA de recuperat"	P	-	D

Formula contabilă este următoarea:

%	**=**	**4426**	**4.000**
4424			**2.300**
4427			**1.700**

- *TVA colectată = TVA deductibilă = 3.000 lei, atunci:*

Analiza contabilă:

4426 "TVA deductibila "	A	-	C
4427 "TVA colectata"	P	-	D

Formula contabilă este următoarea:

4427	**=**	**4426**	**3.000**

6.2.3. Contabilitatea operațiunilor de decontări cu terții debitori şi creditori comerciali

6.2.3.1. Noțiuni generale privind creanțele şi datoriile

În vederea desfăşurării activității economice între unitățile patrimoniale se realizează schimburi de valori care dau naştere la creanțe şi datorii.

În general, prin creanță se înțelege *"dreptul creditorului de a primi la un anumit termen o sumă de bani sau alte bunuri economice".*

Creantele pot fi definite şi ca fiind „*valori economice avansate temporar de titularul de patrimoniu altor personae fizice sau juridice si pentru care urmeaza sa primeasca un echivalent, care poate fi sub forma de bani, bunuri sau servicii. Pe scurt, creanțele sunt valori de primit"*

Creanțele sunt elemente patrimoniale de activ care iau naştere la avansarea temporară a unor bunuri sau valori altor persoane fizice sau juridice şi se lichidează la încasarea lor. Se pot clasifica după mai multa criterii:

1. ***după natura operațiilor care le generează*** pot fi:

- creanțe comerciale;
- creanțe financiare;
- alte creanțe.

2. ***după conținutul economic şi obiectul creanțelor*** pot fi:

- creanțe asupra clienților pentru produse vândute, lucrări executate şi servicii prestate;
- creanțe asupra furnizorilor generate de avansurile şi acordurile acordate anticipat de către cumpărător;

- creanțe generate de deținerea unor bilete la ordin, cupoane, bonuri de tezaur;
- diverse creanțe asupra debitorilor provenite din operații necomerciale.

Datoriile reprezintă obligațiile pe termen scurt ale unității, respectiv surse atrase la finanțarea activității acesteia. Denumite şi "fonduri furnizate de terți", ele se concretizează în angajamente financiare ale debitorilor cu privire la sume de bani sau bunuri cuvenite creditorilor şi sunt elemente patrimoniale de pasiv care iau naştere la apariția şi se lichidează la plata lor"5. Se pot clasifica după mai multe criterii:

1. după natura operațiilor ce le generează pot fi:
- datorii comerciale;
- datorii financiare;
- datorii fiscale;
- datorii salariale şi sociale;
- alte datorii.

2. după conținutul economic şi obiectul datoriilor pot fi:
- datorii față de furnizori;
- datorii față de clienți pentru avansurile primite de la aceştia;
- datorii față de buget;
- datorii din efecte comerciale;
- datorii față de salariați;
- datorii față de asigurările şi protecția socială;
- datorii față de acționari;
- alte datorii.

În documentele de sinteză (bilanț), situația creanțelor şi datoriilor este prezentată folosind următoarea grupare:
- ***creanțele***:
  - creanțe din active imobilizate;
  - creanțe din active circulante;
  - cheltuieli înregistrate în avans.
- ***datoriile***:
  - datorii financiare şi asimilate;
  - alte datorii;
  - venituri înregistrate în avans.

În funcție de nevoia de informații, în contabilitatea analitică creanțele şi datoriile se împart în:
- ***creanțele:***
  - în funcție de *termenul de încasare*:
    - creanțe de încasat la termen lung (peste un an);
    - creanțe de încasat la termen scurt (sub un an).
  - în funcție de *moneda în care se formează*:
    - creanțe în lei (clienți interni);
    - creanțe în devize (clienți externi).
  - în funcție de *raporturile avute cu societățile*:
    - creanțe asupra societăților din cadru grupului;
    - creanțe din afara grupului.
- ***datoriile:***
  - datorii pe termen lung, mijlociu sau scurt;
  - datorii în lei sau devize;

[5] Voica Valeriu, Contabilitatea financiară a agenților economici, Editura C.M.C.F.P.P., Bucureşti, 1996

- datorii față de unitățile din cadrul grupului şi față de cele din afara grupului.

Evaluarea creanțelor şi datoriile se face în momentul apariției lor la *valoarea nominală*, astfel:

- la data apariției datoriilor, cu sumele în lei, datorate;
- la data apariției creanțelor, cu sumele în lei, de încasat ori de decontat.

Valoarea nominală a datoriilor şi creanțelor este de dată de suma înscrisă în documentele în care consemnează apariția lor.

Creanțele şi datoriile în devize se înregistrează în contabilitate în lei, la cursul de schimb în vigoare la data efectuării operațiilor prin care acestea s-au constituit.

Pe măsura lichidării lor - a plății datoriilor şi a încasării creanțelor în devize – diferențele de curs valutar între data înregistrării lor şi data încasării/plății, se înregistrează ca venituri sau cheltuieli financiare, după caz.

Dacă la sfârşitul exercițiului financiar datoriile şi creanțele în valută nu sunt lichidate, se face corecția lor în funcție de cursul valutar existent la finele anului.

Pentru a evidenția modalitatea de organizare a documentației primare ce reflectă operațiunile cu terții, în funcție de categoria în care se încadrează terții, documentele specifice care constituie suportul de consemnare şi înregistrare în contabilitate a datoriilor sunt:

- ***pentru relațiile cu furnizorii:***
  - datorii:
    - naşterea datoriei – factură fiscală;
    - stingerea datoriei prin plată – *filă de cec, ordin de plată, chitanță;*
  - creanțe:
    - realizate prin efecte comerciale – trată, bilet la ordin, etc.
    - prin avansuri acordate – filă de cec, ordin de plată;
- ***pentru relațiile cu clienții***:
  - creanțe:
    - naşterea creanței – factura fiscală;
    - stingerea creanței prin încasare – filă de cec, ordin de plată, chitanță
  - datorii:
    - realizate prin efect comercial – trată, bilet la ordin;
    - avansuri primite – filă cec, ordin de plată;
- ***pentru relațiile cu personalul unității***:
  - datorii:
    - pentru salarii de bază şi suplimentare – state de plată, liste de plată pentru concedii de odihnă;
    - pentru premii, participare la profit, ajutoare materiale şi protecție socială – state de plată;
  - creanțe:
    - avansuri acordate – *liste de plată;*
- ***pentru relațiile cu asigurările sociale şi protecția socială:***
  - datorii:
    - contribuția unității la asigurările sociale– situația de calcul;
    - contribuția personalului la asigurările sociale – centralizatorul statelor de plată;
  - stingerea datoriei:
    - achitarea ajutoarelor materiale – stat de plată;
    - virarea sumelor datorate – ordin de plată;
- ***pentru relațiile cu bugetul statului:***
  - datorii:

- impozit pe profit – situația de calcul;
- impozit pe salarii – centralizatorul statelor de plată;
- TVA de plată – decont lunar[6]
- alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate – situația de calcul;
- achitarea datoriilor – ordin de plată;
- TVA de recuperat – decont lunar;

▪ creanțe:
- sume vărsate în plus la buget – *situația de calcul;*

▪ ***pentru relațiile cu asociații sau acționarii***:

▪ creanțe:
- încasarea sumelor subscrise de acționari – *declarația de subscriere;*

▪ datorii:
- remunerarea capitalului (dividende) – situația repartizării profitului;
- restituirea activului rămas la lichidare – *situația de calcul*;

▪ ***pentru relațiile cu debitorii***:

▪ creanțe:
- despăgubiri pentru pagube materiale – decizie de imputare;
- penalități – titluri executorii;
- vânzări de imobilizări şi de titluri de plasament – proces-verbal de licitație, ordin de vânzare.

Contabilitatea creanțelor şi datoriilor față de terți, persoane fizice sau juridice se realizează cu ajutorul conturilor din clasa a 4-a "Conturi de terți". Conturile din această clasă țin evidența creanțelor şi datoriilor unităților patrimoniale care provin din activitatea comercială curentă, a căror scadență este sub un an.

Datorită varietății mari de relații economice care dau naştere la datorii şi creanțe, în clasa a 4-a a planului de conturi a fost atribuit un număr mare de conturi cu ajutorul cărora se ține evidența creanțelor şi datoriilor. Acestea sunt sistematizate în funcție de natura relațiilor în grupe de conturi.

6.2.3.2. Contabilitatea decontărilor cu terții – debitori

În general, conturile în creanțe se găsesc în grupa 41 "Clienți şi conturi asimilate", dar există conturi de creanțe şi în alte grupe de conturi ale clasei a 4-a "Conturi de terți". Conturile la care ne vom opri şi care reflectă creanțele unității patrimoniale sunt: 411 "Clienți", 413 "Efecte de primit", 461 "Debitori diverşi", 425 "Avansuri acordate personalului".

Contul 4111 "Clienți" - este un cont de active circulante în decontare, iar după funcția contabilă este de activ. Acest cont ține evidența decontărilor cu clienții interni şi externi pentru produse, semifabricate, materiale şi mărfuri etc, vândute, lucrări executate şi servicii prestate, pe bază de facturi. Se debitează cu prețul de vânzare al produselor, semifabricatelor, mărfurilor, lucrărilor executate şi serviciilor prestate prin creditul conturilor de venituri, precum şi cu taxa pe valoarea adăugată aferentă acestora, prin creditul contului 4427 "TVA colectată". Se creditează cu sumele încasate de la clienți în conturile de disponibilități bancare (512) sau în numerar (531), cu valoarea efectelor comerciale acceptate în contul drepturilor de creanță (413), cu sumele decontate pe seama avansurilor primite de la clienți (419), etc. Soldul debitor al contului reprezintă drepturile de creanță care nu au fost încă încasate.

[6] decontul lunar privind TVA are la bază următoarele documente: jurnal pentru cumpărări, jurnal pentru vânzări, borderoul de vânzare (cumpărare), factura fiscală , chitanța fiscală.

Contul 413 "Efecte de primit"- este un cont de active circulante în decontare, care reflectă drepturile de creanță stabilite pe bază de efecte comerciale (trate, bilete la ordin etc.). După funcția contabilă este un cont de activ. Se debitează cu sumele datorate de clienți reprezentând valoarea efectelor comerciale acceptate (411). Se creditează cu valoarea efectelor comerciale primite de la clienți (5113), sau cu sumele încasate de la clienți prin bancă (5121). Soldul debitor al contului reprezintă valoarea efectelor comerciale de primit.

Contul 461 "Debitori diverşi"- ține evidența debitorilor din reclamații şi pagube materiale aduse unității patrimoniale şi a altor creanțe izvorâte din existența unor titluri executorii. După funcția contabilă este un cont de activ. Se debitează cu creanțele din imputații privind valoarea bunurilor constatate lipsă la inventar sau degradate, din vina unor persoane, la care se adaugă taxa pe valoarea adăugată (7588, 4427), cu valoarea titlurilor de plasament cedate, cu prețul de vânzare a elementelor de activ cedate (cl 2) şi cu alte creanțe. Se creditează cu valoarea debitelor încasate. Soldul debitor reprezintă debitele de încasat.

Exemple:

Se vând produse finite clienților, preț de vânzare fără TVA 3.000 lei, TVA 19 %. Se descarcă festiunea de produse vândute la cost de producție 2.500 lei.

a. Facturarea produselor vândute

Analiza contabilă:

4111 "Clienți"	A	+	D
4427 "TVA colectată"	P	+	C
701 "Venituri din vânzarea produselor finite"	P	+	C

Formula contabilă este :

4111	**=**	**%**	**3.570**
		701	**3.000**
		4427	**570**

b. Descărcarea gestiunii de produse vândute

Analiza contabilă:

345 "Produse finite"	A	-	C
711 "Variația stocurilor"	A/P	-	D

Formula contabilă este :

711	**=**	**345**	**2.500**

2. În baza înțelegerii dintre cele două unități se încasează în ziua vânzării 1.000 lei din creanța față de client prin contul de disponibil de la bancă

Analiza contabilă:

4111 "Clienți"	A	-	C
5121 "Conturi la bănci în lei"	A	+	D

Formula contabilă este :

5121	**=**	**4111**	**1.000**

3. Pe baza înțelegerii dintre cele două unități patrimoniale se acceptă un efect comercial în sumă de 2.570 lei.
Analiza contabilă:

4111 “Clienți”	A	-	C
413 “Efecte de primit”	A	+	D

Formula contabilă este:

413	**=**	**411**	**2.570**

1. Se înregistrează primirea efectului comercial şi depunerea la bancă pentru încasare:
Analiza contabilă:

5113 ”Efecte de încasat”	A	+	D
413 “Efecte de primit”	A	-	C

Formula contabilă este:

5113	**=**	**413**	**2.570**

2. La scadență se încasează efectul comercial.
Analiza contabilă:

5121 “Conturi la bănci”	A/P	+	D
5113 “Efecte de încasat”	A	-	C

Formula contabilă este următoarea:

5121	**=**	**5113**	**2.570**

6.2.3.3. Contabilitatea decontărilor cu terții – creditori

Datoriile față de furnizorii de bunuri şi servicii sunt evidențiate cu ajutorul conturilor din grupa 40 ”Furnizori şi conturi asimilate” Conturile analizate din această grupă sunt:

Contul ***401 “Furnizori”*** **-** este un cont de datorii, cu funcție contabilă de *pasiv.* Se utilizează pentru evidența decontărilor cu furnizorii pentru aprovizionările de bunuri, lucrări şi servicii. *Se creditează* cu obligațiile de plată a valorii bunurilor intrate în patrimoniu la preț de achiziție, lucrărilor executate şi a serviciilor prestate de terți (cl.3), materialelor nestocabile aprovizionate şi incluse direct pe cheltuieli, precum şi a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în factura furnizorilor (4426), etc. *Se debitează* cu plățile efectuate către furnizori (162, 521, 531, 541, 542), cu valoarea efectelor comerciale de plată acceptate de furnizori (403), cu valoarea avansurilor virate anterior furnizorilor (cu ocazia regularizării plăților - 409), etc. *Soldul creditor* reprezintă sumele datorate furnizorilor.

Contul ***404 “Furnizori de imobilizări”*** **-** funcționează asemănător contului 401 “Furnizori”, dar acest cont ține evidența obligațiilor de plată față de furnizori pentru imobilizările corporale şi necorporale achiziționate.

Contul ***403 “Efecte de plată”*** - reflectă obligațiile de plată stabilite pe bază de efecte comerciale (bilet de ordin, trată).După funcția contabilă este un cont de *pasiv. Se creditează* cu valoarea acceptată a cambiilor sau biletelor la ordin subscrise (401). *Se debitează* cu plățile efectuate la scadență a acestor efecte comerciale (512). *Soldul creditor* reprezintă valoarea efectelor de plătit pentru stocurile achiziționate.

Contul ***405 "Efecte de plătit pentru imobilizări" –*** funcționează asemănător contului 403, cu mențiunea că intră în corespondență cu contul 404.

Exemple:

1. S.C. F&G S.A achiziționează de la furnizori, pe bază de factură un autocamion în valoare de 6.000 lei, TVA 19 %.

Analiza contabilă:

2133 "Mijloace de trensport"	A	+	D
4426 "TVA deductibilă "	A	+	D
404 "Furnizori de imobilizări"	P	+	C

Formula contabilă este următoarea:

%	**=**	**404**	**7.140**
2133			**6.000**
4426			**1.140**

2. Se plăteşte parțial datoria față de furnizorul de imobilizări 1.000 lei cu ordin de plată din contul de la bancă, conform EC

Analiza contabilă:

404 "Furnizori de imobilizări"	P	-	D
5121 "Conturi la bănci"	A	-	C

Formula contabilă este următoarea:

404	**=**	**5121**	**1.000**

3. Pentru restul datoriei (7.140 – 1.000) furnizorul acceptă achitarea facturii prin semnarea unui efect comercial:

Analiza contabilă:

404 "Furnizori de imobilizări"	P	-	D
405 "Efecte de plătit pentru imobilizări"	P	+	C

Formula contabilă este următoarea:

404	**=**	**405**	**7.140**

4. Decontarea la scadență a efectului comercial:

Analiza contabilă:

405 "Efecte de plătit pentru imobilizări"	P	-	D
5121 "Conturi la bănci"	A	-	C

Formula contabilă este următoarea:

405	**=**	**5121**	**7.140**

5. Se recepționează materialele consumabile, cost de achiziție 5.000 lei, TVA 19%.

Analiza contabilă:

302 "Materiale consumabile"	A	+	D
401 "Furnizori"	P	+	C

4426 “TVA deductibilă”	A	+	D

Formula contabilă este următoarea:

%	**=**	**401**	**5.950**
302			**5.000**
4426			**950**

6. Se acceptă de către furnizor un bilet la ordin:

Analiza contabilă:

401 “Furnizori”	P	-	D
403 “Efecte de plătit”	P	+	C

Formula contabilă este următoarea:

401	**=**	**403**	**5.950**

7. La scadență se decontează biletul la ordin:
Analiza contabilă:

401 “Furnizori”	P	-	D
403 “Efecte de plătit”	A/P	-	C

Formula contabilă este următoarea:

403	**=**	**5121**	**3.570**

6.2.4. Decontări cu salariații şi bugetul general consolidat

6.2.4.1. Decontarea datoriilor salariale

Pentru realizarea obiectului de activitate al întreprinderii, alături de factorii materiali: mijloace fixe, stocuri şi bani, este necesar şi factorul muncă. Munca nu este o resursă stocabilă, ci se manifestă ca factor de producție. Pentru reflectarea creanțelor şi datoriilor referitoare la utilizarea forței de muncă, în contabilitate se utilizează grupa de conturi 42 *Personal şi conturi asimilate.* Salariile se pot plăti într-o singură tranşă sau în două tranşe.

Atunci când salariile se plătesc în două tranşe chenzinale, la chenzina I (care se acordă între 15 şi 30 ale lunii curente) se plăteşte salariaților o sumă fixă care reprezintă aproximativ 40% din salariu. Această sumă reprezintă un avans acordat salariaților din datoria pe care urmează să o constituie întreprinderea la sfârşitul lunii. Din punct de vedere al întreprinderii, acest avans reprezintă o creanță, ce se contabilizează în contul 425 Avansuri acordate personalului.

Contul 425 Avansuri acordate personalului are funcția contabilă a acestui cont este de activ, *se debitează* cu avansul acordat salariaților pe baza Listei de avans chenzinal (531, 512). Se *creditează* cu diminuarea creanței prin reținerile din salariu, când se determină datoria totală față de salariați (421). Soldul contului reprezinta avansurile acordate.

Pentru reflectarea datoriei întreprinderii față de salariați se utilizează contul 421 Personal - salarii datorate, care este un cont de pasiv, de datorii salariale pe termen scurt. Cu ajutorul acestui cont se tine evidenta decontarilor cu

personalul pentru drepturile salariale cuvenite acestuia in bani sau in natura, inclusiv a adaosurilor si premiilor achitate din fondul de salarii. Se creditează cu: salariile si alte drepturi cuvenite personalului (641). Se debitează cu: retineri din salarii reprezentand avansuri, sume opozabile salariatilor datorate tertilor, contributia pentru asigurari sociale, contributia pentru ajutorul de somaj, impozitul pe salarii, precum si alte retineri datorate unitatii (425, 427, 428, 431, 437, 444); drepturi de personal neridicate (426); salariile nete achitate personalului (512, 531). Soldul contului reprezinta drepturile salariale datorate.

Exemple:

1. În cursul lunii s-au acordat avansuri salariaților în sumă de 10.000 lei.

Analiza: Acordarea avansului chenzinal determină o scădere a disponibilului (A-) şi o creştere a creanței întreprinderii față de salariați (A+). Conturile utilizate sunt: *Avansuri acordate salariaților,* cont de activ, care se debitează cu constituirea creanței şi contul *Casa,* cont de activ, care se creditează cu micşorările numerarului.

Analiza contabilă:

425 “Avansuri acordate personalului”	A	+	D
5311 “Casa în lei”	A	-	C

Formula contabilă este:

425	**=**	**5311**	**10.000**

2. La sfârşitul perioadei de gestiune s-au determinat datoriile totale față de salariați în sumă totală de 25.000 lei

Analiza: Înregistrarea datoriei întreprinderii față de salariați determină recunoaşterea cheltuielilor de exploatare (A+) şi creşterea datoriei salariale (P+). Conturile utilizate sunt: *641 Cheltuieli cu salariile personalului,* care se debitează şi contul *Personal - salarii datorate,* care se creditează.

Analiza contabilă:

421 “Personal – salarii datorate”	P	+	C
641 “Cheltuieli cu salariile personalului”	A	+	D

Formula contabilă este:

641	**=**	**421**	**25.000**

3. Din salariile datorate angajaților s-au efectuat următoarele rețineri:
   - 0,5% contribuția salariaților la fondul de şomaj
   - 5,2% contribuția salariaților la asigurări de sănătate
   - 10,5% contribuția salariaților la asigurări sociale
   - 3.300 lei – impozit pe salarii
   - Rețineri datorate terților de 2.000 lei

Analiza: Înregistrarea reținerilor din salarii determină micşorarea datoriilor salariale ale întreprinderii față de personal (P-); micşorarea creanței privind avansul acordat (A-) şi creşterea datoriilor față de terți. Conturile utilizate sunt *Personal - salarii datorate,* care înregistrează o scădere şi se debitează; contul *4312 Contribuția personalului la asigurările sociale,* care înregistrează o creştere şi se creditează; contul *4372 Contribuția personalului la fondul de şomaj,* cont de pasiv, înregistrează o creştere şi se creditează; contul *4314 Contribuția angajaților pentru asigurările sociale de sănătate,* care înregistrează o creştere, se creditează, contul 444 *Impozitul pe salarii* cont de pasiv, înregistrează creşterea datoriei față de stat pentru impozitul pe salarii şi se creditează; contul *427 Rețineri din salarii datorate terților,* cont de pasiv, înregistrează o creştere a datoriilor în favoarea terților şi se creditează; contul *425 Avansuri acordate personalului,* cont de activ, înregistrează

o scădere a creanței față de salariați pentru avansul acordat (chenzina I) şi se creditează.

Analiza contabilă:

421 “Personal – salarii datorate”	P	-	D
4312 “Contribuția personalului la asigurările sociale”	P	+	C
4372 “Contribuția personalului la fondul de şomaj”	P	+	C
4314 „Contrib. angajaților pt. asigurările sociale de sănătate”	P	+	C
444 „Impozit pe salarii”	P	+	C
427 „Rețineri din salarii datorate terților”	P	+	C
425 „Avansuri acordate personalului”	A	-	C

Formula contabilă este:

421	**=**	**%**	**19.350**
		4312	**2.625**
		4372	**125**
		4314	**1.300**
		444	**3.300**
		427	**2.000**
		425	**10.000**

4. Se plătesc salariile nete personalului din casierie conform statului de plata al salariilor

Analiza: Plata către salariați a lichidării (chenzina a H-a) determină micşorarea numerarului din casieria întreprinderii (A-) şi o scădere a datoriei față de salariați pentru restul de plată datorat după efectuarea reținerilor din salarii (P-). Conturile utilizate sunt: *Personal-salarii datorate,* înregistrează o scădere şi se debitează şi contul *Casa,* cont de activ, înregistrează o scădere şi se creditează.

Analiza contabilă:

421 “Personal – salarii datorate”	P	-	D
5311 “Casa în lei”	A	-	C

Formula contabilă este:

421	**=**	**5311**	**5.650**

Salariile nete = Salarii brute – rețineri = 25.000 – 19.350 = 5.650

6.2.4.2. Decontări privind creanțele şi datoriile sociale

Pentru reflectarea datoriilor sociale, în contabilitate se utilizează conturile 431 *Asigurări sociale şi 437 Ajutor de şomaj. Contul 431* se desfăşoară pe patru sintetice de gradul II şi anume 4311 Contribuția unității la asigurările sociale, 4312. Contribuția personalului la asigurările sociale, 4313 Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate, 4314 Contribuția angajaților pentru asigurările sociale de sănătate, iar contul 437 se dezvoltă pe două conturi sintetice de gradul II 4371 Contribuția unității la fondul de şomaj, 4372 Contribuția personalului la fondul de şomaj.

Aceste conturi au funcție contabilă de pasiv şi se *creditează* cu datoriile întreprinderii şi ale angajaților legate de contribuția la asigurările sociale, asigurările sociale de sănătate, fondul de şomaj; se *debitează* cu sumele cuvenite salariaților din asigurările sociale (concedii medicale) şi cu plata către stat a

datoriilor sociale rămase. *Soldul* contului este creditor şi reflectă datoriile neplătite către bugetul asigurărilor sociale.

Pentru reflectarea datoriilor

Conform legislației în vigoare, contribuția la asigurările sociale pe grupe de muncă este de : 20,8% - pt. condiții normale de muncă 25,8% - pentru condiții deosebite de muncă şi 30,8% - pentru condiții speciale de muncă.

Pornind de la exemplul dat în paragraful precedent, în care datoria totală față de salariați este de 25.000 lei, vom calcula şi înregistra în contabilitate contribuțiile unității în legătură cu salariile:

- contribuția unității la asigurările sociale, 20,8% x 25.000 = 5.200 lei
- contribuția unității la fondul de şomaj, 0,5% x 25.000 = 125 lei
- contribuția unității la asigurările de sănătate, 5,5% x 25.000 = 1.375 lei

Analiza: înregistrarea contribuției la asigurările sociale determină recunoaşterea cheltuielilor de exploatare (A+), contul 645 *Cheltuieli privind asigurările şi protecția socială* se debitează cu creşterea de activ. Simultan cresc datoriile sociale (P+), privind contribuțiile unității la fondul de şomaj, asigurări sociale, asigurări de sănătate.

Analiza contabilă

6451 Contribuția unității la asigurările sociale	A	+	D
4311 Contribuția unității la asigurările sociale	P	+	C

Formula contabilă este:

6451	**=**	**4311**	**5.200**

Analiza contabilă

6452 Contribuția unității pentru ajutorul de şomaj	A	+	D
4371 Contribuția unității la fondul de şomaj	P	+	C

Formula contabilă este:

6452	**=**	**4371**	**125**

Analiza contabilă

6453. Contrib. angajatorului pt. asigurările sociale de sănătate	A	+	D
4313 Contrib. angajatorului pt. asigurările sociale de sănătate	P	+	C

Formula contabilă este:

6453	**=**	**4313**	**1.375**

5. Se plătesc contribuțiile unității în legătură cu salariile cu OP din contul curent

Analiza contabilă

4313 Contrib. angajatorului pt. asigurările sociale de sănătate	P	-	D
4311 Contribuția unității la asigurările sociale	P	-	D
4371 Contribuția unității la fondul de şomaj	P	-	D
5121 “Conturi la bănci”	A	-	C

Formula contabilă este:

%	**=**	**5121**	**6.700**
4313			**1.375**
4311			**5.200**
4371			**125**

6. Se plătesc contribuțiile salariaților în legătură cu salariile cu OP din contul curent

Analiza contabilă

4314 Contrib. personalului pt. asigurările sociale de sănătate	P	-	D
4312 Contribuția personalului la asigurările sociale	P	-	D
4372 Contribuția personalului la fondul de şomaj	P	-	D
444 Impozitul pe salarii	P	-	D
5121 “Conturi la bănci”	A	-	C

Formula contabilă este:

%	**=**	**512**	**7.350**
4314			**1.300**
4312			**2625**
4372			**125**
444			**3.300**

6.3. CONTABILITATEA OPERAȚIILOR DE INVESTIȚII

Existența, funcționarea şi dezvoltarea unei întreprinderi presupune consumuri de mijloace băneşti concretizate în bunuri sau servicii achiziționate. Beneficiile aşteptate de pe urma exploatării acestora se obțin fie în perioada curentă, fie în perioadele viitoare. Dacă beneficiile se obțin în perioada curentă, contravaloarea bunurilor şi serviciilor consumate devine cheltuială în aceeaşi perioadă. Dacă beneficiile se aşteaptă în perioade viitoare, atunci valorile bunurilor şi serviciilor vor fi considerate active imobilizate în perioada curentă iar plățile efectuate pentru procurarea lor vor fi capitalizate (valorificate, fructificate în perioadele următoare).

Activele imobilizate reprezintă bunuri şi valori care:

- se utilizează o perioadă îndelungată în întreprindere (mai mult de 1 an)
- nu se consumă de la prima întrebuințare şi nu se înlocuiesc după prima utilizare
- îşi transmit treptat valoarea asupra produselor la a căror obținere participă (prin intermediul amortizării)
- Sunt deținute pentru a fi utilizate în
  - producția de bunuri / prestarea de servicii
  - în scopuri administrative
  - pentru a fi închiriate
- nu sunt destinate comercializării
- nu îşi schimbă forma pe parcursul utilizării

Cu excepția terenurilor, activele imobilizate au o existență limitată în timp. Ele se consumă în procesul obținerii veniturilor întreprinderii. Amortizarea este, de altfel, o modalitate prin care costul activelor imobilizate este desfăşurat pe parcursul duratei de viață utilă a acestora.

În contabilitate, ca şi în viață, toate elementele veniturilor şi cheltuielilor legate de o anumită perioadă sunt recunoscute pentru determinarea profitului sau pierderii acelei perioade. Cheltuiala cu amortizarea reprezintă, aşadar, fracțiunea din costul activelor imobilizate folosită în cursul unei perioade contabile.

Totodată, amortizarea este element de determinare a valorii rămase a activelor imobilizate, valoare care se înscrie în bilanț.

Există concepția că, prin înregistrarea cheltuielilor cu amortizarea, se asigură resurse pentru înlocuirea activelor imobilizate la sfârşitul duratei lor de viață utilă.

Chiar dacă, paralel cu înregistrarea amortizării, întreprinderea ar pune deoparte numerar în acest scop (fapt care nu se întâmplă în realitate), suma acumulată la sfârşitul vieții utile a unui activ poate fi insuficientă pentru înlocuirea lui. Inflația sau progresul tehnologic pot să conducă la creşterea costului de înlocuire.

Trebuie precizat că amortizarea reprezintă constatarea şi consemnarea pierderii definitive a beneficiilor economice asociate activelor imobilizate. Am considerat necesară această precizare, deoarece există şi deprecieri temporare ale activelor imobilizate, pentru care se constituie provizioane (reduceri) privind deprecierea, conform principiului prudenței prezentat într-un capitol anterior.

Activele imobilizate ajută la obținerea de venituri pe toată durata lor de viață. Activele imobilizate asigură baza materială a activității unei întreprinderi. Ele sunt o categorie de bunuri, reunite prin anumite caracteristici comune, dar şi diferite din punct de vedere al scopului, utilității şi formei. Caracteristicile ce le unesc într-o categorie de sine stătătoare sunt legate de durata de utilizare (pe parcursul căreia valoarea lor trece asupra noilor produse prin amortizare) şi de importanța (semnificația) lor valorică.

Punctele de vedere care le diferențiază au determinat următoarea tipologie a activelor imobilizate:

- imobilizări necorporale (intangibile sau investiții nemateriale);
- imobilizări corporale (tangibile sau investiții materiale);
- imobilizări financiare (investiții financiare pe termen lung).

6.3.1. Organizarea documentației referitoare la active imobilizate

Orice tranzacție efectuată de întreprindere are la bază un document care serveşte drept suport consemnării ei în contabilitate. Luăm în discuție în cadrul acestui paragraf documentele cele mai utilizate în evidența imobilizărilor. Unul dintre acestea este Registrul numerelor de inventar care serveşte la atribuirea numerelor de inventar mijloacelor fixe existente în întreprindere, în vederea identificării lor. Registrul se ține pe grupe de mijloace fixe (clădiri; construcți speciale; maşini; utilaje şi instalații de lucru etc.), astfel încât prima cifră a numărului de inventar să conducă la identificarea grupei. Numărul de inventar atribuit mijlocului fix va fi trecut în toate documentele care îl privesc şi va fi inscripționat pe bunul în cauză, pentru identificare. Se întocmeşte la compartimentul financiar-contabil şi nu circulă în întreprindere, fiind document de înregistrare contabilă.

Un alt document specific mijloacelor fixe este Fişa mijlocului fix care foloseşte pentru evidența analitică a acestora. Ea se întocmeşte la compartimentul financiar-contabil, pentru fiecare mijloc fix sau pentru mai multe mijloace fixe de acelaşi fel şi de aceeaşi valoare, care au aceleaşi cote de amortizare şi sunt puse în funcțiune în aceeaşi lună. Acest document se completează pe baza documentelor justificative privind mişcarea mijloacelor fixe (Bon de mişcare a mijloacelor fixe) sau modificarea valorii de inventar prin modernizări, completări sau reevaluări (procese-verbale specifice). Fişa mijlocului fix nu circulă în întreprindere.

Pe fața documentului sunt înscrise date de identificare şi caracterizare a mijlocului fix, iar pe verso sunt prevăzute coloane prin care se reflectă cantitativ şi valoric (la valoare de inventar) mişcările mijlocului fix respectiv.

Pentru evidența mişcării mijloacelor fixe se utilizează Bonul de mişcare a mijloacelor fixe care serveşte ca document justificativ de predare-primire între

două locuri de folosință distincte, document de însoțire pe timpul transportului de la un loc de folosință la altul precum şi ca document de înregistrare a mijlocului fix la locurile de folosință şi în contabilitate. Bonul de mişcare circulă între locurile de folosință şi ajung la compartimentul financiar-contabilitate.

Documentul pe baza căruia se înregistrează intrarea activelor imobilizate corporale în patrimoniu este factura, dar datorită complexității acestora, la data intrării în patrimoniu ele necesită o serie de operațiuni până la momentul în care ele devin operaționale. Aceste operațiuni sunt consemnate în procese-verbale după cum urmează:

- proces-verbal de recepție; se întocmeşte pentru mijloacele fixe care nu necesită montaj şi nici probe tehnologice (mijloace transport, utilaje);
- proces-verbal de recepție provizoriu; se întocmeşte pentru mijloace fixe care necesită montaj dar nu necesită probe tehnologice (clădiri, construcții speciale);
- proces-verbal de punere în funcțiune; se întocmeşte pentru mijloacele care necesită montaj şi probe tehnologice.

Aceste procese-verbale servesc la înregistrarea în evidența operativă şi contabilă. La încheierea duratei de viață utilă, mijloacele fixe se scot din funcțiune, ocazie cu care se întocmeşte Procesul-verbal de scoatere din funcțiune a mijlocului fix. Acest document serveşte la înregistrarea în evidența operativă şi contabilă a operațiunii, dar şi la constatarea îndeplinirii condițiilor de scoatere din funcțiune.

6.3.2. Evaluarea imobilizărilor

La evaluarea imobilizărilor se disting patru momente :

1. În momentul ***intrării lor în patrimoniu***, imobilizări corporale sunt evaluate şi înregistrate în contabilitate la *valoarea de intrare* care poate fi diferită în funcție de sursa de intrare a mijloacelor fixe în unitatea patrimonială astfel:
    - costul de achiziție pentru imobilizări corporale cumpărate;
    - costul de producție pentru imobilizări corporale produse în unitatea patrimonială;
    - valoarea de aport, pentru imobilizări corporale intrate în patrimoniu cu ocazia asocierii sau fuziunii, conform contractelor sau statutelor;
    - valoarea rezultată în urma reevaluărilor conform dispozițiilor legale.

   Valoarea de intrare se mai numeşte şi *valoare contabilă*, deoarece imobilizări corporale rămân înregistrate la această valoare pe întreaga perioadă în care se găsesc în patrimoniul unității.
2. La ieşirea din patrimoniu imobilizările corporale sunt evaluate la valoarea contabilă.
3. La inventariere, imobilizările sunt evaluate la valoarea actuală sau de utilitate, denumită şi valoare de inventar, stabilită în funcție de utilitatea bunului pentru întreprindere şi prețul pieței.
4. La închiderea exercițiului, imobilizările se evaluează şi se reflectă în bilanț la valoarea de intrare în patrimoniu, respectiv valoarea contabilă, pusă de acord cu rezultatele inventarierii.

6.3.3. Deprecierea imobilizărilor

Imobilizările corporale, folosindu-se în mai multe cicluri de producție, îşi pierd treptat din valoare, se depreciază. Se deosebesc două categorii de deprecieri:

- *depreciere reversibilă* – apare în cazul în care are loc o scădere a valorii de utilitate a mijloacelor fixe, deci prețul lor de piață este mai mic decât valoarea lor de intrare (de înregistrare). Această determinare se face la sfârşitul exercițiului financiar cu ocazia inventarierii şi în acest caz se constituie *ajustări pentru depreciere;*
- *deprecierea ireversibilă*, care are loc ca urmare a uzurii fizice şi morale a mijloacelor fixe. În acest caz, recuperarea treptată a mijloacelor fixe, se face prin *amortizare*, adică prin includerea ei în cheltuieli.

Conform IAS 16 – Imobilizări corporale, *amortizarea* este alocarea sistematică a *valorii amortizabile* a unui activ pe întreaga *durată de viață utilă.*

Conform OMFP 3055/2009, amortizarea este recuperarea *valorii de intrare* a imobilizărilor prin aplicarea cotelor de amortizare, pe baza unui plan de amortizare, de la data punerii în funcțiune a acestora şi până la recuperarea integrală a valorii lor de intrare, conform *duratelor de utilizare economică* şi condițiilor de utilizare a imobilizărilor.

Există mai multe metode (sisteme) de determinare a amortismentelor, şi anume:

▪ ***sistemul de amortizare linear*** – constă în calcularea şi alocarea uniformă a valorii contabile de intrare a activelor amortizate pe toată durata normală de funcționare exprimată în ani. Utilizarea regimului de amortizare lineară se aprobă de Consiliul de administrație al agentului economic, la data punerii în funcțiune a mijlocului fix. Amortizarea anuală se calculează după relația.

$$Aa = \frac{Vi}{nf}$$

în care:
Aa – amortizarea anuală;
Vi – valoare de intrare (de înregistrare);
nf – timpul de funcționare.
a – rate amortizării

sau:

Aa = a x Vi ; $a = \frac{1}{nf} x100$

Un mijloc fix achiziționat la un cost de achiziție de 20.000 lei, are o durată de utilizare de 4 ani. În acest caz, amortizarea anuală (anuitatea) acestui mijloc fix se va calcula astfel:

$$Aa = \frac{20.000}{4ani} = 5.000 lei.$$

▪ ***sistemul de amortizare degresiv*** – presupune accelerarea procesului de amortizare în primii ani de la punerea în funcțiune;

▪ ***sistemul de amortizare accelerată*** – constă în trecerea pe cheltuieli în primul an de funcționare a 50% din valoarea de intrare a mijlocului fix respectiv. Amortizările anuale pentru exercițiile următoare sunt calculate după regimul linear, prin raportarea valorii rămasă de amortizat, la numărul de ani de utilizare rămaşi.

6.3.4. Conturile de active imobilizate

Contabilitatea imobilizărilor se realizează cu ajutorul conturilor din **clasa 2 "Conturi de active imobilizate"** din planul de conturi general.

Grupa 20 Imobilizările necorporale (nemateriale sau active intangibile). Din această grupă analizăm conturile:

Contul ***201 "Cheltuieli de constituire"***(cheltuieli de stabiliment) - are rolul de a evidenția cheltuielile ocazionate de înființarea sau dezvoltarea unității patrimoniale cum sunt: cheltuieli de înscriere şi înmatriculare, cheltuieli cu emisiunea şi vânzarea de obligațiuni şi acțiuni, cheltuieli de prospectare a pieței, cheltuieli de publicitate şi alte cheltuieli. După conținutul economic este un cont de active imobilizate, după funcția contabilă este un cont de activ. Se debitează cu toate cheltuielile legate de constituirea societății în corespondență cu creditul conturilor care indică modalitățile de plată (5121, 5311), sau obligația de plată a acestor cheltuieli (401 "Furnizori", 404 "Furnizori de imobilizări"). Se creditează cu cheltuielile de constituire amortizare integral şi, deci, scoase din evidență, prin debitul contului 2801 "Amortizarea cheltuielilor de constituire". Soldul debitor reprezintă cheltuielile de constituire existente neamortizate integral. Aceste cheltuieli de constituire se includ pe cheltuieli eşalonat în trei până la cinci ani sub formă de amortizare.

Pentru înregistrarea amortizării imobilizărilor necorporale se foloseşte contul: ***280 "Amortizări privind imobilizările necorporale"*** – este un cont rectificativ a valorii imobilizărilor necorporale, cu funcție contabilă de pasiv. *Se creditează* cu amortizarea aferentă imobilizărilor necorporale prin debitul conturilor 6811 "Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor ". *Se debitează* cu amortizarea imobilizărilor necorporale ieşite din patrimoniul unității ca urmare a amortizării lor integrale sau cedate altor unități patrimoniale, prin creditul conturilor de imobilizări necorporale. *Soldul creditor* reprezintă amortizarea aferentă imobilizărilor necoporale existente în gestiune. Contul 280 "Amortizări privind imobilizările necorporale" se subdivide în conturi sintetice de grad II pe categorii de imobilizări necorporale:(2801, 2803, 2805, 2807, 2808).

Exemplu:

1. La constituirea unei societăți comerciale se plătesc taxele de înscriere şi înmatriculare în sumă de 1.100 lei, plata se face din disponibilul de la bancă.

201 "Cheltuieli de constituire"	A	+	D
5121 "Conturi la bănci în lei"	A	-	C

Formula contabilă este:

201	**=**	**5121**	**1.100**

2. Se primeşte factura de la TVR pentru reclamă şi publicitate făcută pentru societatea constituită, valoarea facturii fără TVA 1.000 lei, TVA 19%

Această operație produce modificări în volumul activelor şi a pasivelor, respectiv o creştere a cheltuielilor de constituire cu suma de 1.000 lei si TVA cu suma de 190 lei concomitent cu creşterea obligațiilor unității față de furnizori cu 1190 lei

201 "Cheltuieli de constituire"	A	+	D
404 "Furnizori de imobilizări"	P	+	C
4426 TVA deductibila	A	+	D

Formula contabilă este:

%	**=**	**404**	**1.190**
201			**1.000**

4426	**190**

Cheltuielile de constituire a acestei societăți sunt de 2.100 lei. Acestea se vor include în cheltuieli eşalonat pe trei ani.

3. Se înregistrează amortizarea cheltuielilor de constituire aferentă primului an în sumă de 700.000 lei.

Această operație economică generează modificări în volumul activelor şi pasivelor, respectiv cresc cheltuielile de exploatare privind amortizarea cu suma de 700.000 lei şi creşte concomitent elementul de pasive amortizări privind imobilizările necorporale cu aceeaşi sumă.

6811 "Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"	A	+	D
2801 "Amortizări cheltuielilor de constituire "	P	+	C

Formula contabilă este următoarea:

6811	**=**	**2801**	**700.000**

În al doilea an şi în al treilea an se înregistrează prin aceeaşi formulă contabilă amortizarea cheltuielilor de constituire. Deci, după trei ani ele au fost amortizate integral.

4. Se scot în evidență cheltuielile de constituire integral amortizate în valoare de 2.100 lei.

Această operație produce modificări (diminuări) în volumul activelor şi pasivelor , respectiv scade elementul de active cheltuieli de constituire cu suma de 2.100.000 lei, concomitent cu scăderea elementului de pasive amortizări privind imobilizările necorporale cu aceeaşi sumă.

Conturile corespondente sunt 201 "Cheltuieli de constituire" şi 280 "Amortizări privind imobilizările necorporale".

201 "Amortizări cheltuielilor de constituire "	A	-	D
2801 "Cheltuieli de constituire"	P	-	C

Formula contabilă este:

2801	**=**	**201**	**2.100**

Contul ***205 "Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale şi alte drepturi şi valori similare"-*** ține evidența imobilizărilor necorporale concretizate în brevete, licențe, know-how, şi alte elemente cum sunt: mărcile de fabrică şi de comerț şi alte drepturi de proprietate industrială şi intelectuală similare, inclusiv imobilizările de natura superficiei şi a uzufructului. După funcție contabilă, 205 "Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale şi alte drepturi şi valori similare" este un cont de *activ. Se debitează* cu valoarea bunurilor concesionate (167 "Alte împrumuturi şi datorii asimilate"); costul de achiziție al brevetelor, mărcilor de fabrică şi de comerț şi altor valori, achiziționate (404); valoarea de aport a celor aduse de către asociați sau acționari (456); costul de producție a celor provenite din producție proprie (721 "Venituri din producția de imobilizări necorporale"); şi cu cele primite cu titlu gratuit (475). *Se creditează* brevetele, licențele şi alte drepturi şi valori similare vândute sau scoase din funcție, amortizate integral (2805); sau neamortizate integral (2805 şi 6583 "Cheltuieli privind activele cedate"); şi a celor restituite acționarilor (456). *Soldul debitor* indică imobilizările necorporale de

natura concesiunilor, brevetelor şi altor drepturi şi valori asimilate existente în patrimoniu.

Pentru înregistrarea în contabilitate a imobilizărilor corporale se utilizează conturile din **grupa 21 "Imobilizări corporale"** şi anume:

- *211 "Terenuri şi amenajări de terenuri"*
- *212 "Construcții"*
- *213 "Instalații tehnice, mijloace de transport, animale şi plantații"*
- *214 "Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane şi materiale şi alte active corporale"*

Aceste conturi, după conținutul economic sunt conturi de active imobilizate corporale, iar după funcția contabilă, sunt conturi de activ.

Se debitează cu valoarea imobilizărilor corporale intrate în gestiune cu titlu oneros (404), obținute din producție proprie (722), aport la capital (456), primite cu titlu gratuit (475), etc. Se creditează cu valoarea de înregistrare a imobilizărilor corporale ieşite din patrimoniul unităților economice prinscoatere din funcțiune, vânzări (281, 6583), donații acordate (6582"Donații şi subvenții acordate"), retragerea aportului la capital (456) etc. Soldul debitor reprezintă valoarea de înregistrare a terenurilor şi respectiv a mijloacelor fixe existente la un moment dat în patrimoniu.

Pentru înregistrarea amortizării imobilizărilor corporale se utilizează contul: ***281 "Amortizări privind imobilizările corporale"-*** acest cont are rol *rectificativ* al valorii mijloacelor fixe, iar după funcția contabilă este cont de *pasiv. Se creditează* cu amortizarea imobilizărilor corporale calculate şi incluse lunar în cheltuieli, prin debitul contului 6811 "Cheltuieli de exploatare privind amortizările". *Se debitează* cu amortizarea aferentă imobilizărilor corporale ieşite din patrimoniul unității, prin vânzare, scoatere din funcțiune, donații (211, 212), etc. *Soldul creditor* şi reprezintă amortizarea aferentă imobilizărilor corporale existente în patrimoniul unității.

Exemplu:

1. S.C. F&G S.A achiziționează de la furnizor o instalație de măsurare control şi reglare la cost de achiziție, fără TVA, de 14.000 lei, TVA 19%

Această operație economică produce modificări în volumul activelor şi pasivelor, respectiv o creştere a mijloacelor fixe cu suma de 14.000 lei si TVA aferenta intrărilor cu 2.660 (19% din 14.000) şi o creştere a obligațiilor față de furnizori de imobilizări cu suma de 16.660 (14.000 + 2.660).

Conturile corespondente în care se va înregistra această operație economică sunt 2132 "Aparate şi instalații de măsurare, control şi reglare" şi 404 "Furnizori de imobilizări", 4426 TVA deductibilă

2132 "Aparate şi instalații de măsurare, control şi reglare"	A	+	D
404 "Furnizori de imobilizări"	P	+	C
4426 "TVA deductibilă"	A	+	D

Formula contabilă este următoare:

%	**=**	**404**	**16.660**
2132			**14.000**
4426			**2.660**

2. Se înregistrează amortizarea aferentă instalației pentru primul an de funcționare, ştiind că durata normală este de 5 ani. Amortizarea anuală aferentă instalației se va calcula după relația amintită:

$A = \frac{14.000.}{5} = 2.080$ lei

Această operație economică generează modificări în volumul activelor şi pasivelor, respectiv cresc cheltuielile de exploatare privind amortizarea cu suma de 2.080.000 lei şi creşte concomitent elementul de pasiv amortizări privind elementul cu aceeaşi sumă.

Conturile corespondente sunt 6811 "Cheltuieli de exploatare privind amortizările" şi 281 "Amortizări privind imobilizările corporale.

6811 "Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"	A	+	D
281 "Amortizări privind imobilizările corporale "	P	+	C

Formula contabilă este următoarea:

6811	**=**	**281**	**2.080**

După primul an de utilizare a instalației, în contul 2132 "Aparate şi instalații de măsurare, control şi reglare" rămâne înregistrată valoarea de intrare de 14.000lei, deşi prin utilizarea ei, valoarea instalației s-a depreciat.

Valoarea netă contabilă sau valoarea rămasă neamortizată după primul an de utilizare este de 11.920.

În următorii patru ani de utilizare a instalației se calculează şi se înregistrează amortizarea prin aceeaşi formulă contabilă. Deci, după cinci ani de folosire a instalației, acesta este complet amortizată.

3. Se înregistrează scoaterea din folosință a instalației amortizată complet şi a cărui valoarea de intrare (de înregistrare) este de 14.000 lei.

Această operație produce modificări (diminuări) în volumul activelor şi pasivelor. Astfel, se produc scăderi la elementul de activ, mijloace fixe cu suma de 14.000 lei şi scăderi la elementul de pasiv amortizări privind imobilizările corporale cu aceeaşi sumă.

Conturile corespondente sunt 2132 "Aparate şi instalații de măsurare, control şi reglare"şi 281 "Amortizări privind imobilizările corporale".

281 "Amortizări privind imobilizările corporale"	P	-	D
2132 "Aparate şi instalații de măsurare, control şi reglare"	A	-	C

Formula contabilă:

281	**=**	**2132**	**14.000**

Imobilizări corporale pot ieşi din patrimoniul unității şi înainte de expirarea duratei normale de funcționare când ele nu sunt amortizate integral.

Exemplu:

1. Se achiziționează un utilaj de producție, de la furnizori, cost de achiziție 20.000 lei, TVA 19%

Operația produce modificări în volumul pasivelor şi activelor, respectiv o creştere a mijloacelor fixe cu suma de 20.000 lei şi a TVA deductibilă de 3.800 lei şi o creştere a obligațiilor față de furnizori cu 23.800 lei.

Conturile corespondente sunt 2131 “Echipamente tehnologice”, 4426 ”TVA deductibilă” şi 404 “Furnizori de imobilizări”.

2131 “Echipamente tehnologice”	A	+	D
4426 ”TVA deductibilă”	A	+	D
404“Furnizori de imobilizări”	P	+	C

Formula contabilă este următoare:

%	**=**	**404**	**14.280**
2131			**12.000**
4426			**2.280**

1. Se înregistrează amortizarea acestui mijloc fix aferentă primului an de funcționare, ştiind că durata normală de utilizare este de 4 ani.
Această operație economică generează modificări în volumul activelor şi pasivelor, respectiv cresc cheltuielile de exploatare privind amortizarea cu suma de 5.000 lei şi creşte concomitent elementul de pasiv amortizări privind imobilizările, cu aceeaşi sumă. Conturile corespondente sunt 6811 “Cheltuieli de exploatare privind amortizările” şi 281 “Amortizări privind imobilizările corporale.

Formula contabilă este următoarea:

6811	**=**	**281**	**5.000**

2. După primul an de funcționare se vinde acest mijloc de fix alte unități economice. Preț de vânzare 17.000 lei, TVA 19%.
Această operație produce modificări în volumul activelor şi pasivelor, respectiv cresc creanțele unității față de debitorii diverşi şi concomitent cresc elementele de pasiv, venituri excepționale din cedare de active şi TVA colectată.
Conturile corespondente sunt 461 “Debitori diverşi”, 7583 “Venituri din vânzarea activelor şi din alte operații de capital” şi 4427 ”TVA colectată”.

461 “Debitori diverşi”	A	+	D
4427 ”TVA colectată”	P	+	C
7583 “Venituri din cedarea activelor”	P	+	C

Formula contabilă este:

461	**=**	**%**	**20.230**
		7583	**17.000**
		4427	**3.230**

3. *Se înregistrează scoaterea din evidență a mijlocului fix vândut, a cărui valoare de înregistrare (de intrare) este de 20.000 lei şi care este amortizat numai de 5.000 lei.* Valoarea rămasă neamortizată (valoarea netă contabilă) este de 15.000 lei (20.000 – 5.000). Această operație produce modificări în volumul activelor şi pasivelor, respectiv scăderi la elementul de activ mijloace fixe cu suma de 20.000 lei, creşteri ale cheltuielilor cu activele cedate cu suma de 15.000 lei şi diminuări la elementul de pasiv, amortizări privind imobilizările corporale cu suma de 5.000 lei.
Conturile corespondente sunt 2131 “Echipamente tehnologice”, 6583 “Cheltuieli privind activele cedate” şi 281 “Amortizări privind imobilizările corporale”.
Formula contabilă este:

281 “Amortizări privind imobilizările corporale”	P	-	D
	A	+	D

6583 “Cheltuieli privind activele cedate” 2131 “Echipamente tehnologice”	A	-	C

%	**=**	**2131**	**20.000**
281			**5.000**
6583			**15.000**

Activele imobilizate pot suferi în anumite perioade deprecieri ale valorii contabile atunci când valoarea de inventar stabilită cu ocazia inventarierii este inferioară valorii furnizate de contabilitate.
Când deprecierea imobilizărilor este temporară, deci reversibilă, se constituie provizioane de depreciere. Ele sunt destinate să acopere un risc posibil să se producă într-un exercițiu financiar viitor.
Provizioanele pentru deprecierea imobilizărilor se constituie pe seama cheltuielilor, la sfârşitul unui exercițiu financiar cu ocazia inventarierii şi se majorează, se diminuează sau se anulează în exercițiul viitor.
La sfârşitul exercițiilor următoare, cu ocazia inventarierii sau la ieşirea din patrimoniu a imobilizărilor, în urma analizării provizioanelor constituite pentru deprecieri, se procedează astfel:

- dacă deprecierea imobilizărilor este mai mare decât provizionul constituit, se constituie un provizion suplimentar, pentru diferență;
- dacă deprecierea imobilizărilor este mai mică decât provizionul constituit, diferența diminuează provizionul şi se înregistrează la venituri;
- dacă provizionul constituit devine fără obiect, ca urmare a ieşirii din patrimoniu a imobilizărilor pentru care a fost constituit, provizionul se anulează şi se înregistrează la venituri.

Conturile ***290 ”Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor necorporale”şi 291 ”Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor corporale”*** sunt conturi rectificative a valorii imobilizărilor, de pasiv. *Se creditează* în momentul constituirii provizioanelor pe seama cheltuielilor, prin debitul conturilor de cheltuieli:

6813 ”Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru deprecierea imobilizărilor”	=	291 ”Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor corporale”

Se debitează cu sumele aferente provizioanelor anulate în exercițiul următor, prin creditul conturilor de venituri:

291 ”Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor corporale”	=	7813 ”Venituri din provizioane pentru depreciere imobilizărilor”

Soldul creditor al conturilor de provizioane, reprezintă valoarea provizioanelor aferente imobilizărilor la finele exercițiului.
Conturile de ajustări pentru deprecierea imobilizărilor sintetice de grad I se desfăşoară pe analitice, deschise pe obiecte generatoare de provizioane.

6.4. Contabilitatea operațiilor de trezorerie

Pentru reflectarea în contabilitate a activelor băneşti este rezervată în planul de conturi clasa a 5-a “Conturi de trezorerie”.

Limitată la nivelul unei societăți comerciale prin trezorerie se înțelege ansamblul operațiilor financiare, făcute de către o unitate patrimonială în vederea obținerii mijloacelor băneşti necesare desfăşurării activității sale.

Obligațiile băneşti între societățile comerciale sau între societățile comerciale şi alte persoane fizice sau juridice se pot efectua, după caz, în numerar şi fără numerar.

Operațiile de încasări/plăți în numerar se fac imediat, fără intermediere, prin mişcarea directă a sumelor băneşti. Documentele de încasări/plăți în numerar folosite pentru înregistrarea operațiilor de casă sunt:

- Pentru operațiunile de încasări:
  - *chitanța* – se întocmeşte pentru încasările în numerar la casieria unității şi nu pentru vânzarea bunurilor en-gros către alte unități patrimoniale;
  - *chitanța fiscală* – se completează în cazurile vânzării unor produse, lucrări sau servicii, în condițiile în care nu se întocmeşte factură. Este însoțită de bonul eliberat de la casa de marcat.
  - *cec numerar, mandat poştal.*
- Pentru operațiuni de plăți: *foaie de vărsământ, stat de salarii, listă de salarii, referat de avans, decont de cheltuieli, factura, etc*

Operațiunile de încasări/plăți fără numerar constau în lichidarea drepturilor băneşti prin utilizarea unor instrumente de plată fără mişcare efectivă a sumelor băneşti. Din această categorie fac parte: *cecul numerar, cec din carnet cu limită de sumă, ordinul de plată, ordinul de încasare, factura, foaia de vărsământ, etc.*

Documentele aferente mijloacelor băneşti sub altă formă:ordin de plată, factura, timbre fiscale, mărci poştale, tichete de călătorie, recipise de consemnare la cec, deconturi, etc.

Disponibilitățile băneşti ale unității patrimoniale sunt reprezentate prin numerarul aflat în casieria unității şi prin disponibilitățile aflate în conturi la bănci, atât în lei cât şi în devize.

Pentru evidența disponibilităților băneşti existente în conturi la bănci se utilizează grupa de conturi **51 “Conturi la bănci”**, care sunt în general *conturi de activ*. Excepția face contul 519 “Credite bancare pe termen scurt” care este un *cont de pasiv*.

512 “Conturi curente la bănci”- **e**ste utilizat pentru reflectarea existenței şi mişcării disponibilităților băneşti păstrate în conturi la bănci, în lei sau valută. După conținutul economic este un cont de active băneşti, după funcția contabilă este un *cont bifuncțional. Se debitează* cu toate încasările de la clienți, debitorii unității patrimoniale, precum şi cu sumele depuse în numerar în contul de la bancă. *Se creditează* cu toate plățile efectuate prin conturi la bănci, precum şi cu numerarul ridicat din cont şi depus în casieria întreprinderii. *Soldul debitor* reprezintă disponibilități băneşti în lei sau în valută existente în conturi la bănci.

Acreditivul este o modalitate de decontare, de regulă impusă de furnizor, care asigură acestuia mijloacele băneşti pe măsura livrării unor bunuri sau prestări de servicii. Acreditivul este utilizat în decontările internaționale ca o măsură de siguranță pentru încasarea livrărilor la export. El reprezintă disponibilitățile băneşti ale cumpărătorului, virate într-un cont distinct la dispoziția furnizorului şi destinate achitării obligațiilor față de acesta, pe măsura livrării de mărfuri, executării de lucrări sau prestări de servicii. Acreditivul poate fi alimentat şi din creditele bancare pe termen scurt, dacă cumpărătorul nu dispune de lichidități proprii.

Pentru încasarea sumelor prevăzute în acreditiv, furnizorul trebuie să prezinte documentele din care să rezulte îndeplinirea condițiilor din acreditiv

pentru livrarea bunurilor şi prestarea de servicii. Acreditivele pot fi deschise în lei şi valută.

Contul ***541 "Acreditive" –*** după conținutul economic este un *cont de plasamente şi active băneşti* iar după funcție contabilă, *cont de activ*. *Se debitează* cu sumele virate în conturile de acreditive deschise la dispoziția furnizorilor (581). *Se creditează* cu sumele plătite furnizorilor din acreditive (401, 404); cu sumele aferente acreditivelor expirate (581). *Soldul debitor* reprezintă acreditivele deschise la bănci.

Contul **531 "Casa"-** reflectă disponibilitățile băneşti în numerar, în lei şi în valută de care dispune o unitate patrimonială. După conținutul economic este un cont de *active băneşti*, iar după funcția contabilă este un *cont de activ. Se debitează* cu toate încasările în numerar şi cu sumele ridicate din disponibilul de la bancă. *Se creditează* cu toate plățile efectuate în numerar şi cu sumele depuse la bancă. *Soldul debitor* reflectă numerarul în lei şi în valută existent în casieria unității.

Contul ***581 "Viramente interne"*** – cu ajutorul acestui cont se ține evidența viramentelor de disponibilități între conturile de trezorerie. După conținut economic este un *cont de tranzit*, asimilat conturilor de plasamente şi active băneşti. După funcția contabilă este un *cont de activ. Se debitează* cu sumele virate dintr-un cont de trezorerie în alt cont de trezorerie:

581 „Viramente interne" = 5121 „Conturi curente la bănci"

Se creditează cu sumele intrate într-un cont de trezorerie dintr-un alt cont de trezorerie:

5121 „Conturi curente la bănci" = 581 „Viramente interne"

În cazul în care elementele de trezorerie au ajuns la destinația stabilită, prin asemenea viramente interne, contul 581 nu trebuie să prezinte sold la finele perioadelor. Dacă apare, soldul debitor, reprezintă elementele de trezorerie virate la un alt loc de destinație şi neajunse la acesta.

Printre modalitățile de decontare cu terții se înscriu şi plățile din acreditive şi din avansuri de trezorerie.

6.5. Determinarea rezultatului exercițiului financiar

Conturile din clasa a 6-a a planului general de conturi "Conturi de cheltuieli" şi conturile din clasa a 7-a "Conturi de venituri" se mai numesc şi conturi de rezultate, deoarece pe baza datelor înscrise în aceste conturi, la finele perioadei de gestiune, se determină rezultatul financiar.

Cheltuielile unei unități patrimoniale reprezintă sumele sau valorile plătite sau de plătit pentru: consumurile de materii prime şi materiale, pentru lucrările executate şi serviciile prestate, pentru plata personalului şi a altor obligații contractuale sau legale, pentru deprecierea activelor, valoarea contabilă a activelor cedate, distruse sau dispărute.

Cheltuielile se grupează pe feluri de cheltuieli, după natura lor economică, astfel:

1. ***Cheltuieli de exploatare****,* cuprind: cheltuielile privind consumurile de materii prime şi materiale consumabile, costul de achiziție al materialelor nestocabile, costul de achiziție al energiei electrice şi apei consumate, costul de achiziție al animalelor şi păsărilor şi costul mărfurilor vândute; cheltuieli cu lucrările şi serviciile executate de terți; cheltuieli cu impozitele, taxele şi vărsămintele asimilate suportate de unitatea patrimonială; cheltuieli cu personalul (salarii şi alte drepturi de personal, asigurările şi

protecția socială, contribuția unității la asigurările sociale, asigurările de sănătate şi pentru ajutorul de şomaj, cheltuieli cu pregătirea şi perfecționarea profesională şi alte cheltuieli); alte cheltuieli de exploatare; pierderile din creanțe şi alte cheltuieli de exploatare.

2. ***Cheltuieli financiare.*** Reprezintă cheltuielile ocazionate de activitatea financiar bancară a unității patrimoniale şi cuprind: pierderi din creanțe legate de participații; pierderi din vânzarea de titluri de plasament; diferențele nefavorabile de curs valutar; dobânzi aferente împrumuturilor primite; sconturi acordate clienților; alte cheltuieli financiare.
3. ***Cheltuieli extraordinare.*** Reprezintă acele cheltuieli care nu sunt legate de activitatea normală, curentă a unității patrimoniale şi se referă la pierderile din calamități.
4. ***Cheltuieli cu amortizările şi provizioanele*** care cuprind amortizarea imobilizărilor necorporale şi corporale, provizioane pentru riscuri şi cheltuieli, provizioane privind deprecierea stocurilor şi producției în curs de execuție, provizioane pentru deprecierea creanțelor şi titlurilor de plasament, amortizarea primelor de de rambursare a obligațiunilor şi altele.
5. ***Cheltuieli cu impozitul pe profit*** reprezentând impozitul calculat asupra profitului impozabil potrivit legii.

Contabilitatea cheltuielilor se realizează cu ajutorul conturilor din clasa a 6-a “Conturi de cheltuieli”, care cuprinde mai multe grupe constituite pe baza clasificării amintită anterior.

Pentru cheltuielile de exploatare sunt rezervate grupele de cheltuieli de la 60 la 65, astfel:

- *Gr. 60 “Cheltuieli cu materii prime, materiale consumabile şi mărfuri”;*
- *Gr. 61 “Cheltuieli cu lucrările şi serviciile executate de terți”;*
- *Gr. 62 ”Cheltuieli cu alte servicii executate de terți”;*
- *Gr. 63 “Cheltuieli cu impozitele, taxele şi vărsămintele asimilate”;*
- *Gr. 64 “Cheltuieli cu personalul”;*
- *Gr. 65 “Alte cheltuieli de exploatare”.*

Pentru cheltuielile financiare se utilizează grupa de conturi 66 “Cheltuieli financiare”, pentru cheltuielile extraordinare se utilizează grupa 67 “Cheltuieli extraordinare”, pentru cheltuielile cu amortizările se utilizează grupa 68 “Cheltuieli cu amortizările, provizioanele şi ajustarea la inflație”iar pentru cheltuielile cu impozitul pe profit se utilizează grupa 69 “Cheltuieli cu impozitul pe profit”.

Conturile de cheltuieli funcționează după regulile conturilor de activ (sunt asimilate conturilor de activ). Se debitează cu cheltuielile efectuate în cursul lunii, în funcție de natura lor economică. Se creditează la sfârşitul lunii, când cheltuielile înregistrate în cursul lunii se trec asupra rezultatului exercițiului.

121 „Profit şi pierdere”	A/P	+/-	D
6xx Conturi de cheltuieli	A	-	C

121	=	Clasa 6
„Profit şi pierdere”		„Conturi de cheltuieli”

Rezultă că, la sfârşitul lunii conturile de cheltuieli nu prezintă sold, deci ele nu sunt conturi patrimoniale, nu apar în bilanț. Ele fac parte din grupa conturilor nebilanțiere.

Veniturile unei unități patrimoniale reprezintă valorile sau sumele încasate sau de încasat din: livrări de bunuri, executări de lucrări, prestări de servicii, executări de obligații sau contractuale.

Totodată, pentru determinarea rezultatelor financiare, se cuprind în cadrul veniturilor: venituri din producția stocată, venituri din producția imobilizată, prețul de vânzare al activelor cedate, anularea sau diminuarea de provizioane.

Veniturile se grupează după natura lor economică în următoarele categorii:

1. **Venituri din exploatare**, care cuprind: venituri din vânzarea produselor, lucrărilor executate, serviciilor prestate; venituri din producția stocată; venituri din producția imobilizată; venituri din subvenții de exploatare; alte venituri din exploatare.
2. **Venituri financiare**, care cuprind: venituri din participații; venituri din imobilizări financiare; venituri din creanțe imobilizate; venituri din titluri deplasament; venituri din dobânzi; venituri din sconturi obținute; alte venituri financiare.
3. **Venituri extraordinare** Cuprind acele venituri care nu sunt legate de activitatea normală, curentă a unității patrimoniale. Aceste venituri se referă veniturile realizate din încasarea primelor de asigurare.
4. **Venituri din diminuarea sau anularea provizioanelor**. În raportările fiscale, diminuarea sau anularea provizioanelor constituite se regrupează şi se includ la venituri de exploatare, venituri financiare sau venituri excepționale, în funcție de natura operațiilor care le-au generat.

Contabilitatea veniturilor se realizează cu ajutorul conturilor din clasa a 7-a “Conturi de venituri”. Această clasă de conturi cuprinde mai multe grupe de conturi ce au la bază clasificarea veniturilor amintită anterior.

Astfel, pentru *veniturile din exploatare* au fost rezervate grupele de conturi de la 70 la 75 astfel:

- *Gr. 70 “Cifra de afaceri”;*
- *Gr. 71 “Variația stocurilor”;*
- *Gr. 72 “Venituri din producția de imobilizări”;*
- *Gr. 74 “Venituri din subvenții de exploatare”;*
- *Gr. 75 “Alte venituri din exploatare”.*

Pentru veniturile financiare se utilizează conturile din grupa 76 “Venituri financiare”, pentru veniturile excepționale se utilizează grupa 77 “Venituri extraordinare”.

Conturile de venituri nu se încadrează în categoria conturilor bilanțiere pentru că la sfârşitul perioadei de gestiune nu prezintă sold. Ele funcționează, însă, după regulile conturilor de pasiv şi anume: *Se creditează* cu veniturile înregistrate în cursul lunii, după natura lor economică. *Se debitează* la sfârşitul lunii, când veniturile înregistrate în cursul lunii se trec asupra rezultatului exercițiului.

121 „Profit şi pierdere”	A/P	-/+	C
7xx Conturi de venituri	P	-	D

Clasa 7	=	121
„Conturi de venituri”		„Profit şi pierdere”

Pentru urmărirea variației stocurilor de produse fabricate şi comenzi în curs de execuție se foloseşte contul 711 „Variația stocurilor”.

Funcția acestui cont diferă de a celorlalte conturi de venituri. În acest caz se trece asupra rezultatului exercițiului numai soldul contului, debitor sau creditor.

În cazul celorlalte conturi de venituri, asupra rezultatului exercițiului se trec rulajele creditoare ale acestora.

După conținutul economic este un cont de venituri de exploatare iar după funcția contabilă este un cont bifuncțional care reflectă evoluția rezultatelor din variația stocurilor de produse fabricate şi comenzi în curs de execuție. De asemenea, există deosebiri în utilizarea acestui cont la unitățile mici şi mijlocii şi respectiv unitățile mari.

Rezultatul exercițiului se determină cu ocazia închiderii conturilor de venituri şi cheltuieli. Această operație are loc, de obicei, lunar în țara noastră..
Prin rezultat financiar se înțelege profitul sau pierderea obținută. Rezultatul exercițiului se determină trimestrial şi cuprinde:

- rezultatul curent din activitatea de exploatare şi financiară;
- rezultatul extraordinar;
- impozitul pe profit

Contabilitatea rezultatelor financiare se realizează cu ajutorul **grupei 12 "Rezultatul exercițiului**", grupă ce face parte din clasa 1 "Conturi de capital" şi care cuprinde următoarele conturi:

121 "Profit şi pierdere" – ține evidența profitului sau pierderii realizate în cursul exercițiului. După funcție contabilă este un cont bifuncțional. Se creditează la sfârşitul perioadei de gestiune cu soldul creditor al conturilor de venituri (701 la 786); cu pierderea contabilă reportată (117). Se debitează la sfârşitul perioadei cu soldul debitor al conturilor de cheltuielile (601 la 698), cu profitul net realizat din exercițiul precedent şi nerepartizat (117); cu profitul net realizat în exercițiul precedent, care a fost repartizat pe destinații (129).

După preluarea cheltuielilor şi a veniturilor în contul 121 "Profit şi pierdere", acest cont poate avea ***sold creditor*** sau ***sold debitor****.*

- Dacă veniturile sunt mai mari decât cheltuielile, contul 121 "Profit şi pierdere" va avea sold creditor, ceea ce reprezintă **profit realizat.**
- Dacă cheltuielile sunt mai mari decât veniturile, contul 121 "Profit şi pierdere" va avea sold debitor, ceea ce reprezintă **pierderea realizată.**

129 "Repartizarea profitului" – ține evidența repartizării profitului realizat în exercițiul curent, asupra căruia decide Adunarea generală a acționarilor. Este un cont de activ. Se debitează cu repartizarea profitului pe diverse destinații: majorarea capitalului (1012), constituirea de rezerve (106), acoperirea pierderilor contabile realizate în exercițiile precedente, participarea salariaților la profit, dividende de plată (117), etc. Se creditează cu profitul net realizat în exercițiul precedent, care a fost repartizat pe destinații legale (121). Soldul debitor reprezintă repartizările din profit efectuate în cursul anului.

În practică, pot să apară cazuri când Adunarea generală a acționarilor nu a repartizat parțial sau integral profitul sau nu s-a hotărât asupra modului de acoperire a pierderilor, aceste sume rămânând în aşteptare.

Contabilitatea acestor sume se operează prin contul **117 "Rezultatul reportat",** cont bifuncțional. Se creditează cu pierderile contabile ale exercițiilor precedente acoperite din profitul exercițiului curent (129), din rezerve (106) sau din capitalul social (1012); rezultatul favorabil provenit din corectarea erorilor contabile; profitul net realizat în exercițiul precedent şi nerepartizat (121). Se debitează cu pierderea realizată în exercițiile precedente (121); profitul net realizat în exercițiile precedente, repartizat pentru rezerve (106), participarea salariaților la profit (424), dividende cuvenite acționarilor (457); rezultatul nefavorabil provenit din corectarea erorilor contabile. Soldul debitor al contului reprezintă pierderea neacoperită, iar soldul creditor, profitul nerepartizat.

Exemplu: Compararea veniturilor cu cheltuielile şi cuantificarea finală a formării rezultatelor exercițiului se realizează în mai multe etape:

1. Se decontează veniturile ocazionate de activitatea curentă,financiara şi extraordinara preluând soldurile din conturi, astfel:

%	**=**	**121**	**24.670**
701			**8.000**
704			**2.100**
707			**6.500**
711			**3.200**
763			**1.600**
764			**560**
766			**770**
771			**1.940**

2. Se înregistrează închiderea conturilor de cheltuieli de exploatare, prin preluarea rulajelor debitoare ale acestor conturi în debitul contul 121:

121	**=**	**%**	**15.290**
		601	**3.500**
		602	**1.200**
		605	**750**
		625	**430**
		641	**4.000**
		645	**2.200**
		664	**400**
		666	**650**
		671	**2.160**

Din compararea veniturilor cu cheltuielile soldul contului 121 „Profit şi pierderi” (9.380 lei – sold creditor) va reflecta „rezultatul exercițiului”.

Impozitul pe profit reprezintă pentru un agent economic o cheltuială determinată de remunerarea factorului „macroeconomic” ca participant la viața economico – socială a acestuia.

Cheltuiala cu impozitul pe profit este suportată la nivelul activității agentului economic şi înscrisă în partea de cheltuieli a contului 121 „Profit şi pierdere”, înaintea repartizării profitului.

Impozitul pe profit este datorat de către toate societățile comerciale, regiile autonome, organizații cooperatiste, instituții financiare şi de credit, alți agenți economici organizați ca persoane juridice, inclusiv cele de capital străin, precum şi unitățile economice ale altor persoane juridice, române sau străine, care realizează profituri din activitatea desfăşurată.

Rezultatul exercițiului înainte de impozitare	=	Veniturile exercițiului	-	Cheltuielile exercițiului

Rezultatul exercițiului înainte de impozitare, corectat cu cheltuielile nedeductibile din punct de vedere fiscal şi deducerile fiscale permit obținerea rezultatului fiscal.

Rezultat fiscal (profit impozabil)	=	*Rezultatul contabil*	+	*Cheltuieli nedeductibile fiscal*	-	*Deduceri fiscale*

Calculul, regularizarea şi vărsarea impozitului pe profit se face trimestrial, în funcție de profitul realizat, cumulat de la începutul anului, pe baza soldului creditor din contul 121, până la data de 25 a lunii următoare pentru perioada expirată în cursul anului şi până la 30 ianuarie pentru exercițiul financiar al anului expirat.

441 "Impozit pe profit" – după conținutul economic poate fi un cont de:

- *datorii*, când obligațiile de plată depăşesc sumele achitate;
- *creanțe*, când obligațiile de plată sunt inferioare sumelor achitate.

După funcția contabilă este un cont *bifuncțional*, care funcționează ca un cont de pasiv, când exprimă datorii şi ca un cont de activ, când exprimă creanțe.
Se creditează cu impozitul pe profit datorat bugetului statului:
Se debitează cu impozitul pe profit achitat bugetului statului:
Soldul contului poate fi:
creditor, când exprimă datorii şi reprezintă sume datorate ca impozit pe profit;
debitor, când exprimă creanțe şi reprezintă sume vărsate în plus ca impozit pe profit.

După decontarea impozitului pe profit, soldul contului 121 „Profit şi pierdere"(7.035.000 lei) reflectă ***„rezultatul net al exercițiului"*** rezultat supus repartizării.

Profit brut = Venituri – Cheltuieli = 24.670 – 15.290 = 9.380 lei

Rezerva legală (deducere fiscala) = 5% * 9.380 = 469

Profit impozabil = profit brut – deduceri fiscale + cheltuieli nedeductibile fiscal (obs. In cazaul concret al aplicatiei date nu exista cheltuieli neductibile d.p.v. fiscal şi se ştie ca in exercitiul precedent firma a inregistrat pierderi de 100 lei)

= 9.380 – (469 + 100) = 8.911

Impozit Profit = 16% x profit impozabil = 16% x 8.811 = 1.410

Profit net = profit brut – impozit pe profit = 9.380 – 1410 = 7.940

În bilanțul contabil, soldul contului 121 se înscrie în pasivul bilanțului cu semnul (+) dacă este profit şi cu semnul (-) dacă este pierdere. Contul 121, după aprobarea bilanțului, se soldează prin repartizarea în vederea constituirii diferitelor fonduri. În cazul în care nu se decide repartizarea completă, profitul rămas nerepartizat se transferă în creditul contului 117 "Rezultatul reportat".

Repartizarea profitului este actul de decizie al proprietarilor şi adunării generale a acționarilor.

1. se constituie rezervele legale (5%) din profitul brut:
rezerva legală = profitul brut x procentul de constituire = *9.380 lei x 5% = 469 lei*
Analiza contabilă:

129 "Repartizarea profitului"	A	+	D
1061 "Rezerve legale"	P	+	C

Formula contabilă este :

129	**=**	**1061**	**469**

2. acoperirea pierderilor din anii precedenți de 100 lei:
Analiza contabilă:

129 ”Repartizarea profitului”	A	+	D
117 ”Rezultatul reportat ”	P	+	C

Formula contabilă este :

129	**=**	**117**	**100**

3. se determină şi se înregistrează impozitul pe profit (16%):
impozitul pe profit = rezultatul impozabil x 16% *= 8.811 lei x 16% = 1.410 lei*
Analiza contabilă:

691”Cheltuieli cu impozitul pe profit”	A	+	D
441”Impozitul pe profit”	A/P	+	C

Formula contabilă este :

691	**=**	**441**	**1.410**

4. se închide contul de cheltuieli cu impozitul pe profit:
Analiza contabilă:

691”Cheltuieli cu impozitul pe profit”	A	-	D
121 ”Profit şi pierdere”	A/P	+/-	C

Formula contabilă este :

121	**=**	**691**	**1.410**

5. se repartizează profitul net obținut astfel: pentru majorarea altor rezerve 10% şi dividende de plată.4.500 lei
Analiza contabilă:

129”Repartizarea profitului”	A	+	D
1068”Alte rezerve”	P	+	C
457 ”Dividende de plată”	P	+	C

Formula contabilă este :

129	**=**	**%**	**5.294**
		1068	**794**
		457	**4500**

6. se înregistrează profitul realizat a cărei repartiție a fost amânată în sumă de lei :
Analiza contabilă:

121”Profit şi pierdere”	A/**P**	-	D
117”Rezultatul reportat”	A/P	+	C

Formula contabilă este :

121	**=**	**117**	**2.190**

7. După aprobarea bilanțului contabil pentru exercițiul precedent de către adunarea generală a acționarilor, dar şi de organismele financiar-fiscale, are loc închiderea operațiilor de repartizare operate în anul precedent:

Formula contabilă este :

121	**=**	**129**	**7.940**

CAPITOLUL VII
BALANȚA DE VERIFICARE

Metoda contabilității impune ca periodic, şi în mod obligatoriu cu ocazia elaborării bilanțului, să se facă verificarea exactității înregistrărilor făcute în contabilitate. Verificarea se referă atât la respectarea principiului dublei înregistrări a operațiilor economice în contabilitate, cât şi a calculelor efectuate cu ocazia determinării rulajelor, sumelor totale şi a soldurilor conturilor.

Noțiunea, conținutul şi funcțiile balanței de verificare

Balanța de verificare sau balanța conturilor este un procedeu specific al metodei contabilității care asigură verificarea exactității înregistrării operațiilor economice în conturi, legătura dintre conturile sintetice şi bilanț, legătura dintre conturile sintetice şi conturile analitice, precum şi centralizarea datelor contabilității curente.

Balanța de verificare se prezintă sub forma unei situații tabelare, în care se înscriu datele valorice preluate din conturi.

În cadrul balanței de verificare se obțin anumite egalități structurale şi globale proprii dublei înregistrări şi corespondenței conturilor. Aceste egalități exprimă un echilibru permanent între aceste date, de unde provine şi denumirea de "balanță".

Balanța de verificare conține toate conturile folosite de o unitate patrimonială, fiecare cont fiind înscris cu soldul inițial, rulajele perioadei curente, totalul sumelor şi soldul final de la sfârşitul lunii pentru care se încheie balanța respectivă.

Legea contabilității nr. 82/1991 prevede la articolul 22 că "pentru verificarea înregistrării corecte în contabilitate a operațiunilor se întocmeşte lunar balanța de verificare".

7.1. Funcțiile balanței de verificare

Funcțiile balanței de verificare sunt următoarele:

a. *Funcția de verificare a exactității înregistrării operațiilor economice în conturi.* Această funcție constă în controlul şi identificarea erorilor de înregistrare în conturi, prin intermediul diferitelor egalități valorice care trebuie să existe în cadrul balanței de verificare, precum şi prin intermediul unei corelații valorice stabilite cu ajutorul ei.

b. *Funcția de legătură dintre conturile sintetice şi bilanț.* Balanța de verificare concentrează informațiile din toate conturile folosite în contabilitatea curentă a unității. Această legătură se concretizează în faptul că datele din bilanțul anual prezintă soldurile finale ale conturilor, preluate din balanța de verificare, prelucrate şi grupate conform necesităților de întocmire a bilanțului. Soldurile inițiale ale conturilor la începutul anului sunt preluate din bilanțul anual.

c. *Funcția de legătură dintre conturile sintetice şi cele analitice.* Această funcție constă în întocmirea unor balanțe de verificare ale conturilor analitice, pentru fiecare cont sintetic care se desfăşoară pe conturi analitice.

Cu ajutorul acestor balanțe, se controlează concordanța care trebuie să existe între datele înregistrate în contul sintetic şi conturile sale analitice.

d. Funcția de centralizare a existențelor, mişcărilor şi transformărilor elementelor patrimoniale. *Gruparea şi centralizarea datelor înregistrate în conturi cu ajutorul balanței de verificare oferă conducerii unităților posibilitatea de a cunoaşte totalul modificărilor intervenite în volumul şi structura patrimoniului economic, rezultatele financiare obținute în urma activităților desfăşurate etc*.

e. *Funcția de analiză a activității economice.* Balanța de verificare are un rol deosebit de important în analiza situației economico-financiare pe perioade scurte de timp, şi în intervalul dintre două bilanțuri, fiind singurul instrument care furnizează informațiile necesare conducerii operative a unităților patrimoniale. Această analiză are anumite limite comparativ cu analiza care se poate realiza pe baza bilanțului contabil.

7.2. Clasificarea balanțelor de verificare

Balanțele de verificare se clasifică după mai multe criterii:

a. *După natura conturilor pe care le conțin:*

- balanțe de verificare ale conturilor sintetice – se întocmesc pe baza datelor preluate din conturile sintetice şi cuprind toate conturile sintetice folosite în contabilitatea curentă a unei unități patrimoniale, într-o anumită perioadă de gestiune;
- balanțe de verificare ale conturilor analitice – se întocmesc înaintea elaborării balanței conturilor sintetice, pe baza datelor preluate din conturile analitice. Se întocmesc pentru fiecare cont sintetic care a fost desfăşurat pe conturi analitice. Se mai numesc şi balanțe de verificare auxiliare sau secundare. Spre deosebire de balanța de verificare a conturilor sintetice care este una singură pe întreprindere, numărul balanțelor de verificare ale conturilor analitice depinde de numărul conturilor care au fost desfăşurate pe conturi analitice.

b. *După numărul de egalități pe care le cuprind:*

- balanțe de verificare cu o egalitate;
- balanțe de verificare cu două egalități;
- balanțe de verificare cu trei egalități;
- balanțe de verificare cu patru egalități.

Balanța de verificare cu o singură egalitate

Balanța de verificare cu o egalitate se prezintă în două variante: fie ca balanță a sumelor, fie ca balanță a soldurilor. Ea cuprinde numai o singură egalitate:

Totalul sumelor debitoare (ΣT_{sd}) **=** **Totalul sumelor creditoare (ΣT_{sc})**

sau:

Totalul soldurilor finale debitoare ΣS_{fd}) **=** **Totalul soldurilor finale creditoare (ΣS_{fc})**

Balanța de verificare cu două serii de egalități

Denumită şi balanța sumelor şi a soldurilor, rezultă din combinarea balanței sumelor cu balanța soldurilor.

Cuprinde patru coloane, două pentru totalul sumelor debitoare şi creditoare şi două coloane pentru soldurile finale, debitoare şi creditoare.

Egalitățile ei sunt:

Totalul sumelor debitoare (ΣT_{sd}) = Totalul sumelor creditoare (ΣT_{sc})

Totalul soldurilor finale debitoare (ΣS_{fd}) = Totalul soldurilor finale creditoare (ΣS_{fc})

Balanța de verificare cu trei serii de egalități

Se caracterizează prin separarea soldurilor inițiale de rulajele lunii curente. Se întocmeşte în două variante:

- balanța tabelară;
- balanța de verificare şah.

Balanța de verificare cu trei egalități a fost concepută pentru sporirea proprietăților informative ale balanțelor de verificare cu una sau două egalități.

Pe baza ei se pot stabili următoarele egalități:

Totalul soldurilor inițiale debitoare (ΣS_{id}) = Totalul soldurilor inițiale creditoare (ΣS_{ic})

Totalul rulajelor debitoare (ΣR_d) = Totalul rulajelor creditoare (ΣR_c)

Totalul soldurilor finale debitoare (ΣSfd) = Totalul soldurilor finale creditoare (ΣSfc)

În plus, cu ajutorul acestei balanțe de verificare se poate stabili şi următoarea corelație: totalul rulajelor din balanța de verificare trebuie să fie egal cu totalul rulajelor din evidența cronologică (din Registrul Jurnal). Cu toate avantajele pe care le oferă balanța de verificare cu trei egalități în formă tabelară, față de balanța cu două egalități, ea prezintă şi următorul neajuns: deşi redă volumul valoric al activității desfăşurate, nu reflectă natura operațiilor efectuate.

Pentru înlăturarea acestui neajuns se foloseşte balanța de verificare cu trei egalități în forma şah. Aceasta permite şi redarea corespondenței conturilor în care s-au înregistrat operațiile economice în funcție de conținutul lor economic.

Balanța de verificare şah se prezintă sub forma unei table de şah, întocmită după principiul matricial. Cu ajutorul ei se obțin aceleaşi trei egalități, cu deosebirea că aceste trei egalități nu se mai obțin între totalurile coloanelor perechi, ci la întretăierea rândurilor cu coloanele, în care rulajele din perioada curentă se înscriu pe conturi corespondente.

Balanța de verificare cu patru egalități

Aceasta reprezintă o combinație a balanței de sume şi solduri cu balanța de rulaje lunare cu solduri inițiale. De aceea ea mai poartă denumirea de balanța de rulaje cu sume precedente. Cu ajutorul ei se obțin următoarele egalități.

Totalul sumelor debitoare din balanța (perioada) precedentă (ΣT_{sdp})	**=**	**Totalul sumelor creditoare din balanța (perioada) precedentă (ΣT_{scp})**
Totalul rulajelor debitoare ale lunii curente (ΣRd)	**=**	**Totalul rulajelor creditoare ale lunii curente (ΣRc)**
Totalul sumelor debitoare la data întocmirii balanței (ΣTsdf)	**=**	**Totalul sumelor creditoare la data întocmirii balanței (ΣTscf)**
Totalul soldurilor finale debitoare (ΣSfd)	**=**	**Totalul soldurilor finale creditoare (ΣSfc)**

Balanța de verificare cu patru egalități se întocmeşte în două variante, care iau naştere din conținutul diferit al primelor coloane, astfel:
a. în cazul lunii ianuarie, balanța de verificare cu patru egalități cuprinde soldurile inițiale debitoare şi creditoare, iar egalitatea se stabileşte între aceste totaluri ale soldurilor inițiale debitoare şi creditoare;
b. la sfârşitul celorlalte luni ale anului, primele două coloane conțin date privind totalul sumelor precedente debitoare şi creditoare.

Cu toate avantajele pe care le prezintă față de celelalte balanțe de verificare, balanța conturilor cu patru egalități are următorul neajuns: nu reflectă rulajele conturilor din lunile precedente. Acestea sunt cumulate cu soldurile inițiale de la începutul anului. Înlăturarea acestui neajuns s-ar putea realiza prin întocmirea unei balanțe de verificare cu cinci egalități

7.3. Întocmirea balanței de verificare

Balanțele de verificare se întocmesc lunar şi ori de câte ori este necesar, în scopul verificării exactității înregistrării operațiilor economice în conturi şi pentru întocmirea bilanțului contabil.
În vederea întocmirii balanței de verificare se efectuează următoarele lucrări:

- se trec operațiile din evidența cronologică (Registrul Jurnal) în evidența sistematică (Registrul Cartea Mare), până la data când urmează a se întocmi balanța de verificare;
- se totalizează sumele din debitul şi creditul conturilor deschise şi se determină soldul lor;
- se transpun datele din conturi în formularul de balanță de verificare;
- se adună coloanele balanței conturilor şi se verifică egalitățile dintre coloanele perechi.

Pentru confruntarea periodică a mişcării şi soldului pentru fiecare cont sintetic cu înregistrările din toate conturile sale analitice se folosesc ***balanțele de verificare ale conturilor analitice***. Aceste balanțe îndeplinesc funcția de verificare a exactității înregistrării operațiilor economice în conturile analitice precum şi de legătură între conturile sintetice şi conturile analitice.
Spre deosebire de balanța de verificare a conturilor sintetice care se bazează pe egalități valorice între totalurile coloanelor perechi, balanțele de verificare ale conturilor analitice asigură controlul exactității înregistrărilor prin următoarele corelații valorice:

a. totalul soldurilor inițiale (debitoare sau creditoare, după caz) ale conturilor analitice trebuie să fie egal cu soldul inițial (debitor sau creditor) al contului respectiv;
b. totalul rulajelor debitoare ale conturilor analitice trebuie să fie egal cu rulajul debitor al contului sintetic;
c. totalul rulajelor creditoare ale conturilor analitice trebuie să fie egal cu rulajul creditor al contului sintetic;
d. totalul soldurilor finale (debitoare sau creditoare) ale conturilor analitice trebuie să fie egal cu soldul final (debitor sau creditor) al contului sintetic respectiv.

În cazul conturilor sintetice bifuncționale pot exista situații în care conturile analitice desfăşurătoare au unele solduri debitoare, iar altele solduri creditoare. Ca urmare a acestei situații, totalul soldurilor debitoare şi creditoare ale conturilor analitice poate fi egal şi de acelaşi semn cu soldul contului sintetic, respectiv, numai prin însumarea lor algebrică.

7.4. Identificarea erorilor de înregistrare contabilă

Balanțele de verificare servesc şi la identificarea erorilor de înregistrare contabilă care afectează egalitățile ce trebuie să existe între coloanele perechi şi corelațiile dintre ele. Erorile de înregistrare contabilă, după posibilitățile de identificare, se împart în două categorii:

1. Erori de înregistrare contabilă care pot fi identificate prin lipsa unor egalități valorice din cadrul balanțelor de verificare tabelare ale conturilor sintetice.

Din această grupă de erori fac parte:

- *Erorile de întocmire a balanței de verificare* se grupează astfel:
  - erori ce se produc cu ocazia adunării coloanelor balanței de verificare şi care se identifică prin repetarea calculelor;
  - erori ce apar cu ocazia transcrierii sumelor, rulajelor şi soldurilor conturilor din Registrul Cartea Mare în formularul de balanță de verificare. Aceste erori se identifică prin punctare, adică prin confruntarea tuturor elementelor valorice transcrise în balanța de verificare din evidența sistematică.
- *Erorile de stabilire a elementelor valorice ale conturilor* se datorează unor calcule greşite, efectuate cu ocazia stabilirii rulajelor, totalului sumelor şi soldurilor conturilor. Identificarea şi corectarea acestor erori se face prin repetarea calculelor din cadrul fiecărui cont în parte.
- *Erorile de înregistrare în evidența sistematică* se datorează transcrierii greşite a unor sume din Registrul Jurnal în Registrul Cartea Mare. Identificarea lor se realizează prin punctarea între cele două registre.
- *Erorile de stabilire a sumelor din formulele contabile* se datorează adunării greşite a sumelor în cadrul formulelor contabile complexe în evidența cronologică. Aceste erori se identifică prin refacerea acestor înregistrări cu documentele care au stat la baza lor.

Identificarea şi înlăturarea acestor erori de înregistrare contabilă se realizează în ordinea inversă celei în care s-au desfăşurat lucrările de întocmire a balanței de verificare. De remarcat faptul că toate aceste erori pot să apară în condițiile înregistrării manuale a operațiilor economice. Folosirea calculatoarelor electronice în munca de contabilitate elimină erorile de înregistrare contabilă ce pot fi identificate cu ajutorul balanțelor de verificare tabelare.

2. Erori de înregistrare contabilă care pot fi identificate prin lipsa unor corelații valorice din cadrul balanței de verificare şah a conturilor sintetice şi a balanțelor de verificare ale conturilor analitice.

Principalele categorii de erori sunt:

- ***Omisiunile de înregistrare contabilă*** constau în faptul că anumite operații economice au rămas neînregistrate în contabilitatea curentă. Astfel de erori se identifică prin: punctarea documentelor care au stat la baza înregistrărilor, fie ca urmare a reclamațiilor primite de la corespondenții unității în legătură cu operațiile economice respective. Datorită acestor erori, apar anumite anomalii în conturi, cum ar fi:

- *solduri debitoare la conturi de pasiv sau solduri creditoare la conturi de activ;*
- *drepturi de creanțe neîncasate sau datorii băneşti neachitate în termenele stabilite.*

Aceste erori pot fi descoperite şi prin analiza logică a corelațiilor valorice ce trebuie să existe în cadrul balanțelor de verificare al conturilor analitice.

- ***Erorile de compensație*** se datorează transcrierii greşite a unor sume din documente în Registrul Jurnal sau din acesta în Registrul Cartea Mare, în sensul că s-a trecut o sumă în plus într-o parte a unui cont sau a mai multor conturi şi o altă sumă în minus, egală cu cea trecută în plus, în aceeaşi parte a altui cont sau a altor conturi. Pe total, cele două categorii de erori se compensează reciproc. Identificarea acestor erori este posibilă datorită soldurilor nefireşti ce apar la unele conturi analitice, precum şi în urma reclamațiilor primite de la terți.

- ***Erorile de imputație*** se datorează transcrierii unor sume exacte ca mărime, din evidența cronologică în evidența sistematică, atât în debit cât şi în credit, însă nu în conturile la care ar trebui să fie trecute, ci la alte conturi care nu corespund conținutului economic al operației respective. Aceste erori se identifică ca şi în cazul precedent.

- ***Erorile de înregistrare în evidența cronologică*** se produc datorită următoarelor cauze: stabilirea greşită a unor conturi corespondente; înregistrarea unei operații economice de două ori; inversarea formulei contabile; întocmirea corectă a formulei contabile dar cu altă sumă.

7.5. Aplicație privind întocmirea balanței de verificare

Se cunosc următoarele date cu privire la o societate comercială a cărei obiect de activitate este producerea şi comercializarea de mobilier de grădină:

- o Dacie papuc - în sumă de 8 .000 lei;
- capital social - în sumă de 10.000 lei;
- disponibil în contul de la bancă - în sumă de 2.500 lei;
- amortizarea cumulată a Daciei papuc – în sumă de 1.000 lei;
- scândură de brad 10 m^3 - în sumă de 2.000 lei;
- datorii față de salariați - în sumă de 700 lei;
- cuie şi cepuri de lemn - în sumă de 700 lei;
- o cambie semnată în favoarea unui furnizor - în sumă de 2.400 lei;
- numerar în casieria entității - în sumă de 900 lei.

Pe parcursul unei perioade de gestiune au loc următoarele operațiuni economice:

1. pe data de 2.01.N - se achiziționează de la furnizori conform facturii nr. 254 o maşină universală de tâmplărie la preț de factură de 2.500 lei,

cheltuieli cu transportul 200 lei şi cheltuieli cu montajul şi punerea în funcțiune 300 lei, TVA 19%;

2. pe data de 4.01.N - casierul unității acordă un avans spre decontare şoferului Popescu în sumă de 320 lei, conform Dispoziției de plată nr. 13;
3. pe data de 6.01.N - se dau spre prelucrare 4 m^3 de scândură, conform Bonului de consum nr. 726;
4. pe data de 6.01.N – casierul decontează avansul astfel: 300 lei contravaloarea facturii de energie, restul se depune în casieria unității;
5. pe data de 7.01.N - se dau în consum conform Bonului de consum nr. 727, următoarele: 0,5 kg cuie în sumă de 170 lei şi un număr de 56 de cepuri de lemn în sumă de 56 lei;
6. pe data de 14.01.N - se obțin din producție proprie, conform procesului verbal de recepție nr. 15, 6 bănci de grădină la cost de producție unitar de 120 lei;
7. pe data de 20.01.N - se vând clienților 4 bănci de grădină la un preț unitar de 250 lei, TVA 19%, conform Facturii nr. 45;
8. pe data de 22.01.N - se încasează, conform extrasului de cont nr. 59, contravaloarea facturii nr.45;
9. pe data de 24.01.N – ajunge la scadență efectul comercial şi se achită conform extrasului de cont nr. 60;
10. pe data de 27.01.N – casierul entității depune numerarul de 600 lei în contul de la bancă, conform Foii de vărsământ nr. 73;
11. pe data de 31.01.N – se înregistrează amortizarea imobilizărilor corporale în sumă de 500 lei, conform Notei de contabilitate nr. 2;
12. pe data de 31.01.N – se închid conturile de venituri şi cheltuieli şi se regularizează TVA, conform notelor de contabilitate nr. 3, 4 şi 5.

Se cere:
- să se întocmească bilanțul contabil de deschidere;
- pe baza analizei contabile, să se înregistreze operațiunile economice date;
- să se completeze Registrul Jurnal şi Registrul Cartea Mare;
- să se întocmească Balanța de verificare cu 4 serii de egalități;
- care este rezultatul brut şi net al perioadei de gestiune ?

Rezolvare:

Pentru început se vor recunoaşte elementele patrimoniale date, după care se întocmeşte bilanțul contabil de deschidere:

BILANȚ

A — întocmit la data de 31.12.N- 1 — P

2133	Mijloace de transport	8.000	1012	Capital subscris vărsat	10.000
2813	Amortizarea mijloacelor de transport	1.000	403	Efecte de plătit	2.400
3011	Materii prime - scândură	2.000	421	Personal – salarii datorate	700
3012	Materii prime – cuie şi cepuri	700			
5311	Casa în lei	900			
5121	Conturi la bănci în lei	2.500			
	Total activ	**13.100**		**Total pasiv**	**13.100**

În continuare se vor întocmi formulele contabile aferente operațiunilor economice date ținând cont de etapele analizei contabile:

1. natura operațiunii - achiziție utilaje:

Costul de achiziție = Prețul de factură
+ Cheltuieli de transport, montaj şi punere în funcțiune
+ Cheltuieli cu restaurarea amplasamentului

2131 Echipamente tehnologice A + D
4426 TVA deductibilă A + D
404 Furnizori de imobilizări P + C

% = 404 3.570
2131 3.000
4426 570

2. natura operațiunii - acordare avans spre decontare:
542 Avansuri de trezorerie A + D
5311 Casa în lei A - C

542 = 5311 320

3. natura operațiunii - consum materii prime:
301.1 Materii prime /scândură A - C
601.1 Cheltuieli cu materiile prime /scândură A + D

6011 = 3011 800

4. natura operațiunii – decontare avans:
542 Avansuri de trezorerie A - C
605 Cheltuieli privind energia şi apa A + D
5311 Casa în lei A + D

% = 542 320
605 300
5311 20

5. natura operațiunii – consum materii prime:
6012 Cheltuieli cu materiile prime / cuie şi cepuri A + D
3012 Materii prime / cuie şi cepuri A - C

6012 = 3012 226

6. natura operațiunii – obținere produse finite din producție proprie:
345 Produse finite A + D
711 Variația stocurilor A/P + C

345 = 711 720

7. natura operațiunii – vânzare produse finite:
- facturarea produselor:
411 Clienți A + D
701 Venituri din vânzarea produselor finite P + C
4427 TVA colectată P + C

411 = % 1.190
701 1.000
4427 190

- descărcarea de gestiune pentru produsele vândute la costul de producție:

345 Produse finite	A	-	C
711 Variația stocurilor	A/P	-	D

711 = 345 480

8. natura operațiunii – încasare creanță – clienți:

411 Clienți	A	-	C
5121 Conturi la bănci în lei	A/P	+	D

5121 = 411 1.190

9. natura operațiunii – achitare efect comercial:

403 Efecte de plătit	P	-	D
5121 Conturi la bănci în lei	A/P	-	C

403 = 5121 2.400

10. natura operațiunii – depunere numerar în cont:

5311 Casa în lei	A	-	C
581 Viramente interne	A	+	D

581 = 5311 600

5121 Conturi la bănci în lei	A/P	+	D
581 Viramente interne	A	-	C

5121 = 581 600

11. natura operațiunii – amortizarea imobilizărilor corporale:

6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imob.	A	+	D
2813 Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantațiilor	P	+	C

6811 = 2813 500

12. natura operațiunii:
- se închid conturile de cheltuieli:

6011 Cheltuieli cu materiile prime - scândură	A	-	C
6012 Cheltuieli cu materiile prime – cuie şi cepuri	A	-	C
605 Cheltuieli privind energia şi apa	A	-	C
6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imob.	A	-	C
121 Profit şi pierdere	A/P	+/-	D

121 = % 1.826
6011 800
6012 226
605 300
6811 500

- se închid conturile de venituri:

701 Venituri din vânzarea produselor finite	P	-	D
711 Variația stocurilor	P	-	D
121 Profit şi pierdere	A/P	+	C

%	=	121	1.240
701			1.000
711			240

- se regularizează TVA:

4426 TVA deductibilă	A	-	C
4427 TVA colectată	P	-	D
4424 TVA de recuperat	A	+	D

%	=	4426	570
4427			190
4424			380

Se întocmeşte Registrul Jurnal preluând toate formulele contabile şi înregistrându-le cronologic, fără a se lăsa spații libere:

Registru Jurnal

Luna...ianuarie anul N...

Nr. crt	**Data**	**Felul şi nr. documentului**	**Explicația**	**Conturi**		**Sume**	
				D	**C**	**D**	**C**
1.	2.01.N	Factura nr. 254	Achiziție utilaje	2131	404	3.000	3.000
				4426	404	570	570
2.	4.01.N	Dispoziție plată nr. 13	Acordare avans spre decontare	542	5311	320	320
3.	6.01.N	Bon de consum nr. 726	Consum materii prime	6011	3011	800	800
4.	6.01.N	Decont avans nr. 76	Decontare avans de trezorerie	605	542	300	300
				5311	542	20	20
5.	7.01.N	Bon de consum nr. 727	Consum materii prime	6012	3012	226	226
6.	14.01.N	Proces verb nr. 15	Obținere produse finite	345	711	720	720
7.	20.01.N	Factura nr. 45	Facturare produse finite	411	701	1.000	1.000
				411	4427	190	190
		Nota contab. nr 1	Descărcare gestiune	711	345	480	480
8.	22.01.N	Extras cont nr. 59	Încasare creanță-clienți	5121	411	1.190	1.190
9.	24.01.N	Extras cont nr. 60	Achitare efect comercial	403	5121	2.400	2.400
10	27.01.N	Foaie de vărsământ. nr. 73	Depunere numerar în cont	581	5311	600	600
				5121	581	600	600
11	30.01.N	Nota de contab nr. 2	Amortizarea imobilizărilor corporale	6811	2813	500	500
12	31.01.N	Nota de contab nr. 3	Închidere conturi de cheltuieli	121	6011	800	800
				121	6012	226	226
				121	605	300	300
				121	6811	500	500
13	31.01.N	Nota de contab nr. 4	Închidere conturi de venituri	701	121	1.000	1.000
				711	121	240	240

14	31.01. N	Nota de contab nr. 5	Regularizare TVA	4427	4426	190	190
				4424	4426	380	380
			Total	**x**	**x**	**16.552**	**16.552**

În continuare, se înregistrează sistematic operațiunile economice în Registrul Cartea Mare:

Registru Cartea – Mare

Luna ...ianuarie anul N..

D	2133	C
Si = 8.000		
Rd = 0	Rc = 0	
Tsd = 8.000	Tsc = 0	
	Sfd = 8.000	

D	2813	C
	Si = 1.000	
	500	
Rd = 0	Rc = 500	
Tsd = 0	Tsc = 1.500	
Sfc = 1.500		

D	3011	C
Si = 2.000		
	800	
Rd = 0	Rc = 800	
Tsd = 2.000	Tsc = 800	
	Sfd = 1.200	

D	3012	C
Si = 700		
	226	
Rd = 0	Rc = 226	
Tsd = 700	Tsc = 226	
	Sfd = 474	

D	5311	C
Si = 900	320	
20	600	
Rd = 20	Rc = 920	
Tsd = 920		
	Tsc = 920	
∅		

D	5121	C
Si = 2.500		
1.190	2.400	
600		
Rd = 1.790	Rc = 2.400	
Tsd = 4.290	Tsc = 2.400	
	Sfd = 1.890	

D	1012	C
	Si = 10.000	
Rd = 0	Rc = 0	
Tsd = 0	Tsc = 10.000	
Sfc = 10.000		

D	403	C
	Si = 2.400	
2.400		
Rd = 2.400	Rc = 0	
Tsd = 2.400	Tsc = 2.400	
∅		

D	421	C
	Si = 700	
Rd = 0	Rc = 0	
Tsd = 0	Tsc = 700	
Sfc = 700		

D	2131	C
Si = 0		
3.000		
Rd = 3.000	Rc = 0	
Tsd = 3.000	Tsc = 0	
	Sfd = 3.000	

D	404	C
	Si = 0	
	3.000	
Rd = 0	570	
Tsd = 0	Rc = 3.570	
Sfc = 3.570	Tsc = 3.570	

D	4426	C
Si = 0		
570	570	
Rd = 570	Rc = 570	
Tsd = 570	Tsc = 570	
	∅	

D	542	C
Si = 0	300	
320	20	
Rd = 320	Rc = 320	
Tsd = 320	Tsc = 320	
∅		

D	6011	C
Si = 0		
800	800	
Rd = 800	Rc = 800	
Tsd = 800	Tsc = 800	
∅		

D	6012	C
Si = 0		
226	226	
Rd = 226	Rc = 226	
Tsd = 226	Tsc = 226	
∅		

D	605	C
Si = 0		
300	300	
Rd = 300	Rc = 300	
Tsd = 300	Tsc = 300	
∅		

D	345	C
Si = 0		
720	480	
Rd = 720	Rc = 480	
Tsd = 720	Tsc = 480	
	Sfd = 240	

D	711	C
	Si = 0	
480	720	
240		
Rd = 720	Rc = 720	
Tsd = 720	Tsc = 720	
	∅	

D	581	C
Si = 0		
600	600	

D	411	C
Si = 0		
1.000	1.190	

D	701	C
	Si = 0	
1.000	1.000	

Rd = 600	Rc = 600
Tsd = 600	Tsc = 600

190	
Rd = 1.190	Rc = 1.190
Tsd = 1.190	Tsc = 1.190

Rd = 1.000	Rc = 1.000
Tsd = 1.000	Tsc = 1.000

D	4427	C
	Si = 0	
190		190
Rd = 190		Rc = 190
Tsd = 190		Tsc = 190

D	6811	C
Si = 0		
500		500
Rd = 500		Rc = 500
Tsd = 500		Tsc = 500

D	4424	C
Si = 0		
380		
Rd = 380		Rc = 0
Tsd = 380		Tsc = 0
		Sfd = 380

D	121	C
Si = 0		
800		1.000
226		240
300		
500		
Rd = 1.826		Rc = 1.240
Tsd = 1.826		Tsc = 1.240
		Sfd = 586

Se completează balanța de verificare cu patru serii de egalități preluând din Registrul Cartea - Mare elementele componente ale conturilor:

Balanța de verificare
Luna... ianuarie anul N...

Simbol cont	Denumire cont	Solduri iniţiale		Rulaje		Total sume		Sold final	
		D	C	D	C	D	C	D	C
1012	Capital subscris vărsat		10.000				10.000		10.000
121	Profit şi pierdere			1.826	1.240	1.826	1.240	586	
2131	Echipamente tehnologice			3.000		3.000		3.000	
2133	Mijloace de transport	8.000				8.000		8.000	
2813	Amortizarea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor		1.000		500		1.500		1.500
3011	Materii prime – scândură	2.000			800	2.000	800	1.200	
3012	Materii prime – cuie şi cepuri	700			226	700	226	474	
345	Produse finite			720	480	720	480	240	
403	Efecte de plătit		2.400	2.400		2.400	2.400		
404	Furnizori de imobilizări				3.570		3.570		3.570
411	Clienţi			1.190	1.190	1.190	1.190		
421	Personal-salarii datorate		700				700		700
4424	TVA de recuperat			380		380		380	
4426	TVA deductibilă			570	570	570	570		
4427	TVA colectată			190	190	190	190		
5121	Conturi la bănci în lei	2.500		1.790	2.400	4.290	2.400	1.890	
5311	Casa în lei	900		20	920	920	920		
542	Avansuri de trezorerie			320	320	320	320		
581	Viramente interne			600	600	600	600		
6011	Cheltuieli cu materiile prime – scândură			800	800	800	800		
6012	Cheltuieli cu materiile prime – cuie şi cepuri			226	226	226	226		
605	Cheltuieli cu energia şi apa			300	300	300	300		
6811	Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor			500	500	500	500		
701	Venituri din vânzarea produselor finite			1.000	1.000	1.000	1.000		
711	Variaţia stocurilor			720	720	720	720		
	TOTAL	**14.100**	**14.100**	**16.552**	**16.552**	**30.652**	**30.652**	**15.770**	**15.770**

CAPITOLUL 8
INVENTARIEREA PATRIMONIULUI

8.1 Descrierea noțiunii de inventariere

Contabilitatea, ca principal instrument al conducerii, trebuie să asigure informații reale asupra activității unității patrimoniale, în vederea adoptării de decizii fundamentate din punct de vedere ştiințific. Pentru realizarea acestui obiectiv, o condiție fundamentală o reprezintă concordanța deplină care trebuie să existe între datele înregistrate în conturi şi realitatea faptică existentă în unitate.

Mijlocul principal prin care se constată situația reală a patrimoniului şi compararea datelor obținute pe această cale cu datele contabilității, îl reprezintă inventarierea.

Inventarierea este un procedeu al metodei contabilității, comun şi altor ştiințe economice, care reprezintă ansamblul operațiunilor prin care se constată existența cantitativă şi valorică sau numai valorică, după caz, a elementelor de activ şi de pasiv aflate în patrimoniul unității la data la care aceasta se efectuează.

Toate aceste operații se efectuează cu scopul evaluării elementelor inventariate şi punerii de acord a datelor contabilității cu realitatea faptică constatată.

Necesitatea inventarierii patrimoniului unităților se explică prin importanța deosebită pe care o prezintă pentru activitatea practică a acestora.

- În primul rând, ea constituie baza de pornire pentru deschiderea şi organizarea evidenței operative şi contabile la unitățile patrimoniale nou înființate. La începutul activității, inventarierea are ca obiect principal stabilirea şi evaluarea elementelor patrimoniale care constituie aporturile în natură şi/sau în bani ale asociaților/acționarilor sau întreprinzătorului particular, în funcție de forma de organizare a unității economice.
- În al doilea rând, în decursul exercițiului, ea este determinată de faptul că între datele contabilității şi realitatea de pe teren pot să apară anumite diferențe, în plus sau în minus, chiar şi în condițiile unei bune organizări a evidenței operative şi contabile, datorită mai multor cauze dintre care menționăm:
  - modificări intervenite la elementele patrimoniale ale unității, fie ca urmare a unor cauze naturale (cum sunt: uscarea, evaporarea, scăderea în greutate etc.), fie datorită unor cauze subiective (ca de exemplu: măsurări inexacte; sustrageri de mijloace economice);
  - neîntocmirea sau întocmirea defectuoasă a unor documente;
  - neînregistrarea sau înregistrarea greşită în conturi a anumitor operații;
  - neglijența şi neatenția gestionarilor care gestionează bunurile şi valorile economice.

Rolul inventarierii se manifestă pe mai multe direcții şi anume:

- inventarierea este un mijloc de realizare a concordanței datelor contabilității şi a celorlalte forme de evidență economică cu realitatea obiectivă pe care o reprezintă;
- constituie un mijloc de control şi verificare asupra integrității mijloacelor economice, a bunei gospodăriri a patrimoniului pentru întărirea gestiunii economice. Cu această ocazie se stabilesc răspunderile şi măsurile de recuperare a pagubelor produse asupra patrimoniului;
- inventarierea contribuie la mobilizarea resurselor interne prin aceea că permite identificarea valorilor materiale fără mişcare, neutilizabile sau

degradate, a produselor şi mărfurilor greu vandabile etc., şi valorificarea acestora.

- constatarea deprecierilor provizorii (reversibile) bunurilor şi valorilor economice, cu ocazia inventarierii, stă la baza constituirii şi înregistrării provizioanelor pentru deprecieri;
- prin inventariere se determină mărimea unor indicatori economici cuprinşi în contabilitate. Pe această bază are loc determinarea producției neterminate care influențează calculul exact al costurilor şi rezultatelor finale.
- inventarierea este o lucrare premergătoare, obligatorie, întocmirii bilanțului contabil anual, contribuind la realizarea imaginii fidele a patrimoniului reprezentată prin bilanț;
- inventarierea contribuie la respectarea disciplinei financiare şi la desfăşurarea normală a decontărilor, prin descoperirea creanțelor neîncasate, respectiv, a datoriilor neplătite la timp;
- pe baza inventarierii se pot obține o serie de concluzii pentru îmbunătățirea organizării contabilității curente, a evidenței operative a stocurilor, a controlului gestionar etc.

Obiectul inventarierii îl constituie întregul patrimoniu, adică toate elementele de activ şi pasiv de care dispune unitatea patrimonială, în momentul efectuării inventarierii. În teoria şi practica de contabilitate, inventarierea ***se clasifică*** după mai multe criterii:

1. ***din punct de vedere al perioadei când se efectuează***, inventarierea poate fi:

- anuală;
- periodică.

Inventarierea anuală a elementelor patrimoniale se face, de regulă, cu ocazia încheierii exercițiului financiar, avându-se în vedere şi specificul activității unității economice.

Inventarierea periodică se face la alte intervale de timp mai mici, sau mai mari, decât anul calendaristic. De exemplu, casa şi alte valori gestionate în casieria unității se inventariază cel puțin odată pe lună, de către contabilul şef sau altă persoană desemnată în acest scop, mărfurile şi ambalajele la unitățile comerciale cu amănuntul se inventariază de două ori pe an, vagoanele de cale ferată o dată la cinci ani.

2. din punct de vedere sferei de cuprindere, inventarierea poate fi:

- generală;
- parțială.

Inventarierea generală cuprinde întregul patrimoniu, adică toate elementele patrimoniale ale unității, precum şi toate bunurile deținute, cu orice titlu, aparținând altor persoane juridice sau fizice. Potrivit prevederilor Legii inventarierea generală se efectuează: la începutul activității, cel puțin o dată pe an obligatoriu, cu ocazia închiderii exercițiului financiar, pe parcursul funcționării sale, în cazul fuzionării, divizării sau încetării activității, precum şi în alte situații prevăzute de lege.

Inventarierea parțială cuprinde numai anumite elemente patrimoniale sau numai anumite gestiuni şi are, de regulă, caracter ocazional. Ea se efectuează în următoarele situații:

a. în cazul modificării prețurilor;
b. la cererea organelor de control, cu prilejul efectuării controlului sau a altor organe prevăzute de lege;
c. ori de câte ori sunt indicii că există lipsuri sau plusuri în gestiune care nu pot fi stabilite cert decât prin inventariere;
d. ori de câte ori intervine o predare - primire de gestiune;

e. cu prilejul reorganizării gestiunilor;
f. ca urmare a calamităților naturale sau a unor cazuri de forță majoră.

3. după natura elementelor supuse inventarierii se disting:

- inventarierea mijloacelor materiale şi băneşti, adică: imobilizări corporale, elemente patrimoniale de natura stocurilor (materii prime, materiale consumabile, mărfuri), titluri de valoare, disponibilități, etc. Verificarea acestora se face prin constatare faptică şi cantitativă, iar în cazul disponibilităților în conturi la bănci se face pe bază de documente (extrasul de cont).
- inventarierea producției neterminate se efectuează, fie prin constatare faptică la sfârşitul perioadei, fie prin metoda contabilă.
- inventarierea creanțelor (clienți, debitori interni şi externi), respectiv a datoriilor (furnizori, etc.) se face pe bază de documente şi punctaje cu persoanele juridice sau fizice partenere. Acestea se concretizează în situații în care se înscriu facturile sau alte documente de decontare cu referire la: numărul şi data lor, valoarea care urmează să se încaseze sau să se plătească, după caz, precum şi termenele de decontare.

3. după rolul pe care îl are inventarierea în activitatea practică a unității patrimoniale:

- Inventarierea de control a gestiunii, ce reprezintă, de fapt, o formă a controlului gestionar asupra modului de gospodărire a bunurilor materiale şi valorilor băneşti.
- Inventarierea de predare - primire a gestiunii, constituie o operațiune obligatorie în cazul înființării unei gestiuni sau schimbării unui gestionar.
- Inventarierea ca operațiune premergătoare întocmirii bilanțului contabil anual al unității patrimoniale, care are ca scop verificarea concordanței dintre realitatea faptică şi datele înregistrate în contabilitate.

În desfăşurarea inventarierii trebuie să se respecte anumite condiții cu caracter de principii, care conduc la creşterea eficienței inventarierii, printre care menționăm:

- stabilirea cu anticipație a elementelor supuse inventarierii, a limitelor de extindere a acesteia asupra patrimoniului. Acestea se stabilesc, în funcție de specificul activității, în cadrul unui plan al inventarierii, de către conducătorul compartimentului financiar contabil, aprobat de conducerea unității şi au la bază obiectivele urmărite prin inventarierea patrimoniului;
- comisiile de inventariere trebuie să aibă o componență care să asigure buna desfăşurare a operațiunilor de inventariere. În acest sens, se are în vedere aspectul pregătirii profesionale (economice şi tehnice) a membrilor ei cu respectarea, în acelaşi timp, a principiului incompatibilității inventarierii de către gestionar (el nu face parte din comisie, dar participă efectiv la realizarea ei);
- inventarierea trebuie să se efectueze într-un timp cât mai scurt în aşa fel încât să nu împiedice desfăşurarea normală a activității economice, de producție, de comercializare, etc;
- inventarierea să se execute corect, iar în cazul mijloacelor materiale şi băneşti verificarea să se facă prin constatare directă a acestor elemente. Inventarierea valorilor materiale se face la locul de depozitare şi păstrare;
- pentru evitarea încercărilor de acoperire a eventualelor lipsuri din gestiune sau de sustragere a plusurilor, trebuie să se respecte

caracterul inopinat al acestei operațiuni păstrându-se secretul asupra datei ei.

8.2 Organizarea şi efectuarea inventarierii

Organizarea şi efectuarea inventarierii patrimoniului, de către regiile autonome, societățile comerciale, instituțiile publice, unitățile cooperatiste, asociațiile şi celelalte persoane juridice, precum şi persoanele fizice care au calitatea de comerciant, este standardizată la nivel național şi este reglementată prin acte normative. Răspunderea pentru buna organizare a lucrărilor de inventariere revine administratorului (conducătorului unității), ordonatorului de credite sau altei persoane care are obligația gestionării patrimoniului. Din punct de vedere metodologic, etapele inventarierii sunt aceleaşi, indiferent de obiectul activității unității şi de natura elementelor patrimoniale care se inventariază.

Având în vedere ordinea şi succesiunea de realizare, precum şi natura lucrărilor ce se efectuează, inventarierea patrimoniului presupune următoarele etape:

1. pregătirea inventarierii;
2. inventarierea propriu-zisă;
3. evaluarea şi stabilirea rezultatelor inventarierii;
4. înregistrarea în contabilitate a rezultatelor definitive ale inventarierii.

1. Pregătirea inventarierii se referă la măsuri cu caracter organizatoric şi contabil care să asigure desfăşurarea în bune condițiuni a celorlalte etape care se succed.

Mai întâi, se constituie comisia de inventariere prin decizie scrisă, semnată de conducătorul unității patrimoniale şi de conducătorul compartimentului financiar-contabil. Se efectuează instructajul membrilor acesteia (asupra modului de organizare şi desfăşurare a inventarierii, tehnicii de lucru sau procedeelor folosite, a modului de completare a listelor de inventariere). Comisia este formată din cel puțin două persoane, cu pregătire corespunzătoare economică şi tehnică, care să asigure efectuarea corectă şi la timp a inventarierii patrimoniului, inclusiv evaluarea elementelor patrimoniale. Acolo unde este cazul, comisiile sunt coordonate de o comisie centrală. La lucrările de inventariere trebuie să participe întreaga comisie de inventariere. Membrii comisiilor de inventariere nu pot fi înlocuiți decât în cazuri bine justificate şi numai prin decizie scrisă, emisă de persoanele care i-au numit.

Nu pot face parte din comisiile de inventariere: gestionarii depozitelor şi magazinelor; şeful compartimentului supus inventarierii; contabilii care țin evidența gestiunilor respective, cu excepția unităților mici.

Tot sub aspect organizatoric, se iau măsuri pentru crearea condițiilor corespunzătoare de lucru comisiei (comisiilor) de inventariere prin:

- stabilirea elementelor patrimoniale care se inventariază şi ordinea în care se efectuează inventarierea acestora;
- asigurarea personalului necesar pentru manipularea valorilor materiale care se inventariază:
- sortarea, gruparea obiectelor, codificarea acestora, întocmirea etichetelor de raft, separarea bunurilor deteriorate de cele în stare bună;
- asigurarea aparatelor şi instrumentelor adecvate şi în număr suficient pentru măsurare, cântărire etc., a mijloacelor necesare identificării (cataloage, mostre, etc.), precum şi a formularelor şi rechizitelor necesare;

- dotarea comisiilor de inventariere cu mijloace tehnice de calcul şi de sigilare a spațiilor inventariate;
- dotarea gestiunilor (magazine, depozite etc.) cu două rânduri de încuietori diferite.

Din punct de vedere contabil se iau măsuri de înregistrare la zi în evidența tehnico-operativă (fişele de magazie) organizată la gestiuni, precum şi în contabilitatea sintetică şi analitică, a tuturor documentelor până la data la care se face inventarierea, stabilindu-se soldurile în fişele sintetice şi analitice ale conturilor respective.

2. Inventarierea propriu-zisă se realizează la locurile de păstrare sau depozitare.

Înainte de începerea operațiunii de inventariere, comisia de inventariere ia o declarație scrisă de la gestionar din care să rezulte dacă:

- gestionează valori materiale şi în alte locuri de depozitare;
- are bunuri în gestiune aparținând terților, primite cu sau fără documente;
- are plusuri sau lipsuri în gestiune despre a căror cantitate sau valoare are cunoştință;
- are valori materiale nerecepționate sau care trebuie livrate, pentru care s-au întocmit documentele aferente;
- a primit sau eliberat valori materiale fără documente legale;
- deține numerar sau alte hârtii de valoare rezultate din vânzarea bunurilor aflate în gestiunea sa;
- are documente de primire-eliberare care nu au fost operate în evidența gestiunii sau care nu au fost predate la contabilitate.

De asemenea, gestionarul va menționa, în declarația scrisă, numărul şi data ultimului document de intrare şi de ieşire a bunurilor în/din gestiune. Declarația trebuie să conțină data când se întocmeşte şi semnătura gestionarului, acelei gestiuni care urmează să fie inventariată, precum şi semnăturile membrilor comisiei de inventariere, care atestă că a fost dată în prezența acestora.

Stabilirea stocurilor faptice se face prin numărare, cântărire, măsurare sau cubare, potrivit particularităților bunurilor. Fac excepție de la această regulă, bunurile aflate în ambalaje originale intacte, care se desfac prin sondaj. Dacă se inventariază materiale sau mărfuri voluminoase, a căror cântărire sau măsurare este nerațională sau ar provoca pierderi, stocurile faptice ale acestora se stabilesc pe baza anumitor calcule tehnice (exemplu ciment, oțel beton, produse de carieră şi balastieră, materiale şi produse agricole, etc.).

Normele legale în vigoare conțin prevederi concrete cu caracter general şi specifice pentru inventarierea mijloacelor materiale, producției neterminate, mărfurilor şi ambalajelor în comerț, a producției agricole etc. Bunurile cu grad mare de perisabilitate se inventariază cu prioritate, fără a se stânjeni desfacerea imediată a acestora.

Pentru desfăşurarea corespunzătoare a inventarierii este indicat, dacă este posibil, să se sisteze operațiunile de predare-primire a bunurilor supuse inventarierii. Pentru a nu se stânjeni procesul normal de primire sau livrare a bunurilor, operațiunile respective se pot efectua numai în prezența comisiei de inventariere, care va menționa pe documentele respective "primit sau eliberat în timpul inventarierii".

Bunurile degradate, greu vandabile, inutilizabile etc., se trec în liste separate. De asemenea, bunurile aparținând altor unități (închiriate, primite în regim de leasing, în custodie, în consignație, pentru prelucrare) se înscriu în liste separate, iar o copie a acestor liste, se trimite în termen legal unităților patrimoniale cărora le aparțin bunurile respective, pentru confruntare.

Toate bunurile inventariate se înscriu în ***liste de inventariere*** (varianta simplificată, cod 14-1-2/b), care trebuie să se întocmească pe locuri de depozitare, pe gestionari şi pe categorii de bunuri cu caracteristicile respective. Conținutul informațional al acestui document se prezintă în continuare:

Unitatea.... ... *Pag...*
Gestiunea... ...

Listă de inventariere

Data.....

Nr crt.	***Cod sau denumire***	***Inventar faptic***	*Nr. crt.*	***Cod sau denumire***	***Inventar faptic***

Modul de efectuare al inventarierii, precum şi datele tehnice care au stat la baza calculelor se menționează în listele de inventariere.

Stabilirea lipsurilor şi plusurilor de valori materiale constatate cu ocazia inventarierii se efectuează în cadrul listei de inventariere centralizatoare (cod 14-3-12), prin preluarea din listele de inventariere, varianta simplificată, numai a pozițiilor cu diferențe. Documentele întocmite de comisia de inventariere rămân în cadrul gestiunii inventariate, în fişete, casete, dulapuri, etc. încuiate şi sigilate. Listele de inventariere se semnează, pe fiecare filă, de către membrii comisiei de inventariere şi de către gestionar.

Pe ultima filă a listei de inventariere, gestionarul trebuie să menționeze dacă toate valorile materiale şi băneşti din gestiune au fost inventariate şi consemnate în listele de inventariere în prezența sa. De asemenea, acesta menționează dacă are obiecții cu privire la modul de efectuare a inventarierii.

Trebuie menționat faptul că, în cazul elementelor patrimoniale pentru care au fost constituite provizioane pentru deprecieri (imobilizări corporale, elemente de natura stocurilor, titluri de plasament), în listele de inventariere centralizatoare se va înscrie valoarea contabilă netă a acestora, care se compară cu valoarea lor actuală stabilită cu ocazia inventarierii.

Inventarierea elementelor patrimoniale ce nu reprezintă valori materiale se efectuează prin prezentarea lor în situații analitice distincte al căror total să justifice soldul conturilor sintetice respective în care acestea sunt cuprinse şi care se preiau în centralizatorul listelor de inventariere.

3. Evaluarea şi stabilirea rezultatelor inventarierii.

Evaluarea stocurilor faptice în listele de inventariere centralizatoare se face cu utilizând aceleaşi prețuri folosite la înregistrarea bunurilor în contabilitate.

Pentru stabilirea valorii de inventar (denumită valoare actuală), în vederea determinării deprecierilor provizorii, pentru constituirea provizioanelor, evaluarea elementelor patrimoniale se face astfel:

- bunurile de natura imobilizărilor, se evaluează la valoarea rămasă neamortizată, cu excepția celor constatate ca fiind depreciate, care se vor evalua la valoarea lor actuală (în funcție de prețul pieței, starea lor fizică, precum şi de utilitatea lor în cadrul unității);
- stocurile şi celelalte bunuri se evaluează la valoarea actuală sau de utilitate a fiecărui element, denumită şi valoare de inventar;
- bunurile depreciate, se evaluează la valoarea de utilitate a fiecărui element, în funcție de utilitatea bunului în unitate şi de prețul pieței;
- creanțele şi datoriile se evaluează la valoarea nominală;
- creanțele şi datoriile incerte se evaluează, de asemenea, la valoarea lor de utilitate, stabilită în funcție de valoarea lor probabilă de încasat,

respectiv de plată: creanțele şi datoriile existente în valută precum şi disponibilitățile în devize se evaluează la cursul de schimb la pieței valutare, comunicat de BNR în ultima zi a exercițiului.

- titlurile imobilizate se evaluează la valoarea de utilitate, iar titlurile de plasament, la cursul mediu al ultimei luni din an sau la valoarea probabilă de negociere, după caz.

4. ***Stabilirea rezultatelor*** inventarierii se realizează prin confruntarea datelor consemnate în listele de inventariere cu cele din evidența contabilă sau evidența operativă. Pentru ca cifrele să fie comparabile şi diferențele reale, este necesar ca datele inventarierii să fie stabilite la aceeaşi dată calendaristică. Determinarea rezultatelor inventarierii, respectiv a diferențelor, în plus sau în minus, se face direct pe listele de inventariere. Datele din listele de inventariere servesc la întocmirea registrului inventar (cod 14-1-2).

Rezultatele inventarierii se consemnează în documentul numit **proces verbal de inventariere**, în care se înscriu în principal: perioada şi gestiunile inventariate, precum şi persoanele care au efectuat inventarierea: plusurile şi minusurile constatate; compensările efectuate; bunurile depreciate, precum şi creanțele şi obligațiile incerte şi în litigiu; valorificarea rezultatelor inventarierii; constituirea şi regularizarea provizioanelor, precum şi concluziile şi propunerile referitoare la inventariere. Pentru a stabili caracterul diferențelor, comisia de inventariere analizează cauzele care au produs plusurile şi minusurile, solicită explicații în scris de la gestionar şi formulează, potrivit dispozițiilor legale, propuneri de regularizare a acestora şi înregistrare a diferențelor de inventar.

Înregistrarea rezultatelor definitive ale inventarierii se face în scopul punerii de acord a datelor contabilității cu realitatea faptică constatată.

Lipsurile peste normele stabilite şi pierderile cauzate de proasta gestiune se pot imputa celor vinovați la valoarea de înlocuire reprezentată de costul de achiziție, care cuprinde prețul de cumpărare practicat pe piață, la care se adaugă taxele nerecuperabile, inclusiv TVA, cheltuielile de transport şi alte cheltuieli accesorii necesare pentru punerea în stare de utilitate a bunului respectiv.

Înregistrarea în contabilitate a valorii bunurilor imputate, ceea ce înseamnă, în primul rând, crearea creanței față de persoana vinovată, este următoarea:

428 "Alte datorii şi creanţe în legătură cu personalul"	=	% 758 "Alte venituri din exploatare" 4427 "TVA colectată"

Dacă valoarea bunurilor se impută terților (persoane din afara unității), în locul contului 428, "Alte datorii şi creanțe în legătură cu personalul" se utilizează contul 461 "Debitori diverşi".

Concomitent cu operația menționată anterior, se descarcă gestiunea cu elementele patrimoniale de natura stocurilor.

a. **cele provenite din aprovizionări**, se înregistrează după cum urmează:

- materia primă constatată lipsă:

601 "Cheltuieli cu materiile prime"	=	301 "Materii prime"

- materiale consumabile (materiale auxiliare, combustibil, piese de schimb, etc):

602 "Cheltuieli cu materialele consumabile"	=	302 "Materiale consumabile"

- obiecte de inventar în depozit constatate lipsă:

603	=	303
"Cheltuieli privind materiale de natura obiectelor de inventar"		"Materiale de natura obiectelo de inventar"

- mărfuri constatate lipsă:

607	=	371
"Cheltuieli privind mărfurile"		"Mărfuri"

b. **elementele de natura stocurilor obținute din producție proprie** (semifabricate, produse finite):

711	=	%
"Venituri din producţia stocată"		341
		"Semifabricate"
		345
		"Produse finite"

Lipsurile de active circulante materiale care nu se datorează vinovăției unei persoane şi se încadrează în limitele normelor de perisabilitate se înregistrează numai în conturile de cheltuieli corespunzătoare (vezi înregistrările anterioare de la pct. a şi b).

Plusurile de bunuri se înregistrează, în mod diferit, ca intrări în patrimoniu, în funcție de natura acestora, astfel:

a. bunuri de natura activelor imobilizate:

Conturi grupele 20, 2l, 23 = 475 "Subvenții pentru investiții" . De exemplu, mijloace fixe constatate plus la inventariere:

21x	=	475
"Imobilizări corporale"		"Subvenţii pentru investiţii"

b. materii prime, materiale, obiecte de inventar, ambalaje, mărfuri, constatate plus la inventariere:

Conturi din grupele 30, 37, 38	=	Conturi grupa 60 "Cheltuieli privind stocurile"

De exemplu, materia primă constatată plus la inventariere:

301	=	601
"Materii prime"		"Cheltuieli cu materiile prime"

Bunurile constatate plus la inventariere se mai pot înregistra şi prin stornarea operației de ieşire a acestora din patrimoniu (cu suma înscrisă în roşu).

c. semifabricate sau produse finite constatate plus la inventariere:

%	=	711
341		"Venituri din producţia stocată"
"Semifabricate"		
345		
"Produse finite"		

După ce s-au efectuat înregistrările privind plusurile şi minusurile constatate la inventariere, valoarea totală a stocurilor din listele de inventariere trebuie să corespundă cu soldurile conturilor de elemente de natura stocurilor şi cu stocurile cantitative ale elementelor respective din evidența operativă de la depozite (fişele de magazie).

Bibliografia pentru examen

Cu caracter obligatoriu:

1. ***O.M.F.P. 3055 noiembrie 2009; Reglementările contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene;
2. ***O.M.F.P. 1850 decembrie 2004 privind registrele şi formularele financiar-contabile;

Cu caracter facultativ:

1. Horomnea Emil, *„Tratat de contabilitate. Teorii, concepte, principii, standarde”*, Editura Sedcom Libris, Iaşi, 2001;

2. Horomnea Emil, Tabara Neculai, Budugan Dorina, Georgescu Iuliana, Betianu Leontina, *Bazele contabilitatii. Concepte, modele si aplicatii,* Editura SedcomLibris, Iasi, Iasi, 2007;

3. Moisescu Florentina, *„Bazele contabilității*”, Editura Didactică şi Pedagogică, Bucureşti, 2004

4. Moisescu Florentina, Anghel Oana, *„Culegere de probleme şi teste grilă* - Bazele contabilității” Editura Didactică şi Pedagogică, Bucureşti, 2005

5. Oprea Călin, Mihai Ristea, *„Bazele contabilității”*, Editura Didactică şi Pedagogică, Bucureşti, 2003

6. *** *Standardele Internaționale de raportare financiară*, Editura CECCAR, Bucureşti, 2005